

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٦

متضمنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٦



IFRS



مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



International
Accounting Standards
Board®

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠٠٦

مُضمَّنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٦

IFRSs, together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB)

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org Web: www.iasb.org

Deposit no. at the Department of the National Library 2876/10/2006

License no. at the Department of Press & Publications 3554/10/2006

Copyright© 2006 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, including International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from IASCF Publications Department. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0) 20 7332-2730, Fax: +44 (0) 20 7332-2749,

E-mail: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

All rights reserved. No part of IASB's publications may be translated, reprinted, reproduced or utilized in any form either in whole or in part, or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

This Arabic translation of International Financial Reporting Standards, Interpretations and other IASB material included in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Arabic translation is published by the Arab Society of Certified Accountants in Jordan, with the permission of IASCF. The Arabic translation is the copyright of IASCF.



The IASB logo/ "Hexagon Device", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards", and "SIC" are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Acknowledgement:

Cover designed and produced in the United Kingdom by Buckmans. Telephone +44 (0) 20 7770 6040

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠٠٦

مُضمَّنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٦

النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
كما في ١ يناير ٢٠٠٦

**International Accounting Standards Board @
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom**

Telephone: +44 (0) 20 7246 6410

Fax: +44 (0) 20 7246 6411

E-mail: iasb@iasb.org

Publications Telephone: +44 (0) 20 7332 2730

Publications Fax: +44 (0) 20 7332 2749

Publications E-mail: publications@iasb.org

Website: <http://www.iasb.org>

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
شارع مكة-كلية طلال أبوغزاله- الجامعة الأردنية الألمانية

ص.ب: ٩٢٢١٠٤، عمان ١١١٩٢

هاتف: +٩٦٢-٦-٥٥٠٩١٠١

فاكس: +٩٦٢-٦-٥٥٠٩١٠٠

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com

موقع: [http:// www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org)

يتم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى المستندات المرافقة لها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ - ٦٤١٠ (٠) ٢٠ ٧٢٤٦ - ٦٤١٠ فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ - ٦٤١٠ (٠) ٢٠ ٧٢٤٦ - ٦٤١٠

البريد الإلكتروني: iasb@iasb.org الموقع: www.iasb.org

رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر: ٢٠٠٦/١٠/٣٥٥٤

رقم الإبداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: ٢٠٠٦/١٠/٢٨٧٦

حقوق التأليف محفوظة © ٢٠٠٦ مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF).

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومعايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات، ومسودات العرض وغيرها من المطبوعات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. إن للنص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، متضمناً معايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات، هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:

IASCF Publications Department,

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

هاتف: ٢٠ ٧٣٣٢ - ٢٧٣٠ (٠) ٢٠ ٧٣٣٢ - ٢٧٤٩ فاكس: ٢٠ ٧٣٣٢ - ٢٧٤٩ (٠) ٢٠ ٧٣٣٢ - ٢٧٤٩

البريد الإلكتروني: publications@iasb.org الموقع: <http://www.iasb.org>

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية أو إعادة طبعها أو نسخها أو استخدامها بأية شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو باستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات واسترجاعها دون إذن خطي مسبق من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن).

لا يتحمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية والمؤلفون والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواء كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

تعتبر هذه الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات وغيرها من مواضيع مجلس معايير المحاسبة الدولية الواردة في هذا المنشور تم اعتمادها من قبل لجنة مراجعة للترجمة إلى العربية والمشكلة من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويقوم المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن بإذن من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار الترجمة للعربية. للترجمة العربية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.



IASB logo/Hexagon Device", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" and "SIC".
هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح باستخدامها دون موافقة هذه المؤسسة.

إقرار

تم تصميم وإعداد الغلاف في المملكة المتحدة بواسطة بيكمانز. هاتف: ٢٠ ٧٧٧٠ ٦٠٤٠ (٠) ٢٠ ٧٧٧٠ ٦٠٤٠

طباعة المطابع التركية

عمان-الأردن

مقدمة إلى الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعام ٢٠٠٦

يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية، لما فيه خدمة الصالح العام، بصياغة مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة والتي تقتضي معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأغراض العامة، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي عبارة عن المعايير والتفسيرات المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

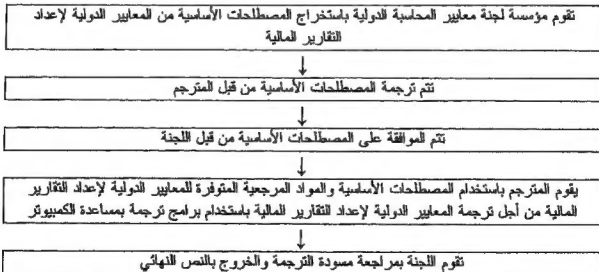
إن مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، التي تشرف على مجلس معايير المحاسبة الدولية وتموله، هي مؤسسة خيرية. ويُستخدم إيراد مبيعات المعايير والمنتجات الأخرى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمقاصد تكاليف أنشطة وضع المعايير. وتقدم مبيعات الوثائق الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية جزءاً محدوداً (٢٠%) من التكلفة الإجمالية لوضع المعايير. وبعبارة أخرى، تعتمد مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية على المساهمات المقدمة من مصادر عامة وخاصة.

ومنذ أن بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية أعماله في إبريل ٢٠٠١، ازداد عدد البلدان التي تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل كبير، ما جعل المجلس قريباً من تحقيق هدفه المنشود بوضع مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة تُستخدم في مختلف بقاع العالم. وسيستمر المجلس في السنوات القادمة في بذل جهوده لتحقيق المقاربة مع معايير المحاسبة المستخدمة في الاقتصاديات الرئيسية في العالم. وسيسهل في الوقت ذاته على معالجة القضايا ذات الأهمية بالنسبة للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم، واتخاذ خطوات تساعد في ضمان تطبيق متسق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول العالم.

ويتم سنوياً نشر أحدث نص موحد لمعايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجلد، يشمل أيضاً دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وتمهيد إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية وقائمة المصطلحات.

ورغم أن النص الرسمي للمعايير يبقى باللغة الإنجليزية، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قام بإصدار المعايير في جميع اللغات الرئيسية من أجل تسهيل التحضير لاستخدامها والتعريف بها. وتعتبر هذه النسخة العربية جزءاً هاماً من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعليمها وزيادة الوعي بها.

وقد تم مراجعة الترجمة من قبل لجنة من خبراء المحاسبة من الناطقين باللغة الأم ممن يتمتعون بخبرات ومعرفة ثابتة في مجال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتم ترجمة المعايير وفق العملية الموضحة أدناه:



إن الترجمة النهائية، كما ستجدونها في هذا الكتيب، هي ثمرة عملية تشارك وتعاون بين أعضاء اللجنة الذين منحوا وقتهم وخبراتهم، والمنسق الذي أورد كافة الآراء المختلفة لأعضاء اللجنة للتوصل إلى اتفاق حول النص النهائي. وإنتا نتقدم بالشكر من المجمع العربي المحاسبين القانونيين لجهوده في تنسيق الترجمة. وينبغي أن نشكر أيضاً أعضاء لجنة المراجعة، الذين ناقشوا المصطلحات وترجماتها بالإضافة إلى نص للمعايير باللغة العربية، لضمان جودتها الإجمالية.

وأخيراً، فإننا نحثكم على زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org للتعرف على مجموعتنا الواسعة من المنتجات، بما في ذلك المواد التعليمية، ومتابعة التطورات في أعمال المجلس.

توماس شابلنشتاين

كيبث كريجتون

مدير العمليات

المدير الرئيسي، الإصدارات والمنتجات الإلكترونية

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لندن (١ ديسمبر ٢٠٠٦)

لجنة مراجعة الترجمة إلى اللغة العربية لسنة ٢٠٠٦

- الأستاذ طلال أبوغزاله: رئيس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - القاهرة (رئيساً)
- د. أسامة طيارة: شريك ومدير عام مكاتب أسامة طيارة - محاسبون قانونيون - السعودية (نائب أول للرئيس)
- الأستاذ أنطوان مطر: محاسب قانوني - شريك سليك آرثر أندرسون - لندن (نائب ثاني للرئيس)
- الأستاذ عبد الكريم أحمد الزعروني: جمعية المحاسبين والمراجعين الإماراتية - الإمارات (عضواً)
- د. طلال سجينى: بروفييسور المحاسبة والتدقيق - جامعة الملك عبد العزيز - السعودية (عضواً)
- د. رشا أنور حمادة: بروفييسور في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - سوريا (عضواً)
- الأستاذ عماد حافظ رجب: عضو شريك ارنست آند يونج - مصر (عضواً)
- فراتسيس حنا بواب: شريك في بواب وشركاه - عضو برئيس ووتر هاوس كويرز - الأردن (عضواً)
- عنان جريس خليف: شريك خليف وشركاه - عضو كي بي إم جي الدولية - الأردن (عضواً)
- الأستاذ توفيق أيوب: مسئول الرقابة المهنية - طلال أبوغزاله وشركاه الدولية (منسق اللجنة)

اللجنة التي شاركت في مراجعة الترجمة إلى العربية لسنة ٢٠٠٥

- د. رفعت أحمد عبد الكريم: الأمين العام - مجلس الخدمات المالية الإسلامية - ماليزيا (رئيس اللجنة)
- إلهام إبراهيم حسن: الشريك المسؤول - برئيس وتر هاوس كويرز - مملكة البحرين (عضواً)
- محمد يحيى: الشريك التنفيذي - كي بي إم جي حازم حسن - مصر (عضواً)
- سمير أبو لغد: شريك - ارنست آند يونج - الأردن (عضواً)
- موسى فؤاد الدجاني: شريك - ديلويت آند توش - الإمارات (عضواً)
- يوسف عبدالله تقى: مدير - بيت التمويل الكويتي - البحرين (عضواً)
- مبارك علي إبراهيم الأمين: شريك - مكتب مبارك للمحاسبة والمراجعة والاستشارات المالية - مرسلون ارنست آند يونج (مكتب مستقل) - السودان (عضواً)
- د. محمود عبد الملك فخرا: استاذ المحاسبة المشارك - جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية - الكويت (عضواً)
- منير داود صيداني: ممثل نقاب التدقيق - نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان - لبنان (عضواً)
- أحمد إبراهيم البلوشي: عضو مجلس الإدارة - جمعية المحاسبين البحرينية - البحرين (عضواً)
- صلاح محمود أبووظفه: عضو جمعية منققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين - فلسطين (عضواً)
- شرعة إبراهيم راشد: محاسبة - آر كابيتا بنك - البحرين (منسق اللجنة)

المحتويات

١	التغيرات في هذه الطبعة
٣	المقدمة
١١	النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
٢٣	مقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٢٩	إطار إعداد وعرض البيانات المالية
	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير التقارير)

٥٥	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	١	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
١٤٣	الدفع على أساس الأسهم	٢	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٢٧٣	إندماج الأعمال	٣	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٣٩٥	عقود التأمين	٤	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٥٣٣	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها	٥	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٥٨٥	برسم البيع والعمليات المتوقفة	٦	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٦١٥	إستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	٧	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
	الأدوات المالية: الإخصاحات		

معايير المحاسبة الدولية (معايير المحاسبة)

٦٨٣	عرض البيانات المالية	معيار المحاسبة الدولي ١
٧٤٣	المخزون	معيار المحاسبة الدولي ٢
٧٦٣	بيانات للتدفق النقدي	معيار المحاسبة الدولي ٧
	السياسات المحاسبية، التغيرات في	معيار المحاسبة الدولي ٨
٧٨٥	التقديرات المحاسبية والأخطاء	
٨١٩	الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية	معيار المحاسبة الدولي ١٠
٨٣٣	عقود الإنشاء	معيار المحاسبة الدولي ١١
٨٤٩	ضرائب الدخل	معيار المحاسبة الدولي ١٢
٩٠٣	تقديم التقارير حول القطاعات	معيار المحاسبة الدولي ١٤
٩٣٥	الممتلكات والمصانع والمعدات	معيار المحاسبة الدولي ١٦
٩٦٩	عقود الإيجار	معيار المحاسبة الدولي ١٧
٩٩٧	الإيراد	معيار المحاسبة الدولي ١٨
١٠١٧	مزايا الموظفين	معيار المحاسبة الدولي ١٩
	محاسبة المنح الحكومية والإخصاح	معيار المحاسبة الدولي ٢٠
١١٣٧	عن المساعدات الحكومية	
	آثار التغيرات في أسعار صرف	معيار المحاسبة الدولي ٢١
١١٤٧	العملات الأجنبية	
١١٧٩	تكاليف الإكتراض	معيار المحاسبة الدولي ٢٣

١١٨٧	الإصلحات عن الأطراف ذات العلاقة	٢٤	معيار المحاسبة الدولي
١٢٠٣	للمحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	٢٦	معيار المحاسبة الدولي
١٢١٥	لليانات المالية الموحدة والمنفصلة	٢٧	معيار المحاسبة الدولي
١٢٤٣	للمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	٢٨	معيار المحاسبة الدولي
	التقرير المالي في الإقتصاديات	٢٩	معيار المحاسبة الدولي
١٢٦٥	ذات للتضخم المرتفع		
١٢٧٥	الحصص في المشاريع المشتركة	٣١	معيار المحاسبة الدولي
١٢٩٧	الأدوات المالية: العرض	٣٢	معيار المحاسبة الدولي
١٣٦٩	حصة السهم من الأرباح	٣٣	معيار المحاسبة الدولي
١٤٢٥	للتقارير المالية المرحلية	٣٤	معيار المحاسبة الدولي
١٤٤٩	لتخفيض قيمة الأصول	٣٦	معيار المحاسبة الدولي
١٥٩٧	المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة	٣٧	معيار المحاسبة الدولي
١٦٣١	الأصول غير الملموسة	٣٨	معيار المحاسبة الدولي
١٧٠٣	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	٣٩	معيار المحاسبة الدولي
٢٠٠٩	الاستثمارات العقارية	٤٠	معيار المحاسبة الدولي
٢٠٥٥	للزراعة	٤١	معيار المحاسبة الدولي

التفسيرات

٢٠٩٧	مقدمة لتفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١		
	التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة		
٢١٠٥	والاستعادة والإلتزامات المعاملة		
٢١٢٥	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢		
	أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المعادلة		
٢١٤٣	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤		
	تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥		
	الحقوق في الحصص الناجمة من صفائيق		
٢١٦٥	الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٦		
	الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد		
٢١٨١	مخلفات المحدثات الكهربائية والإلكترونية		
	تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة		
	الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات		
	للتضخم المرتفع		
٢١٨٩	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨		
	نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢		
٢٢٠٧	التفسير ٧		
٢٢١٧	إدخال لعملة اليورو		
	المساعدات الحكومية - عدم وجود علاقة		
٢٢٢٣	للتفسير ١٠		
	محددة مع الأنشطة التشغيلية		
٢٢٢٧	التفسير ١٢		
	توحيد البيانات المالية - للمنشآت ذات الغرض الخاص		
	للوحدات تحت السيطرة المشتركة - المساهمات		
٢٢٣٥	التفسير ١٣		
	غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك		
٢٢٤١	التفسير ١٥		
	عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز		
	ضرائب الدخل - استرداد الأصول المعاد تقييمها		
٢٢٤٧	التفسير ٢١		
	وغير القابلة للإستهلاك		
	ضرائب الدخل - لتغيير في الوضع الضريبي		
٢٢٥١	للمشروع أو لمساهمة		
	للمشروع أو لمساهمة		

٢٢٥٥	تقديم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة	٢٧	التفسير
٢٢٦٥	القانونية لحقوق التأجير	٢٩	التفسير
٢٢٧١	الإفصاح - ترتيبات امتياز تقديم للخدمات	٣١	التفسير
٢٢٧٧	الإيراد- للمقايضة التي تتطلب على خدمات إعلانية	٣٢	التفسير
٢٢٨٧	الأصول غير ملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني		
٢٣٣٧			
			قائمة المصطلحات
			الفهرس

التغييرات في هذه الطبعة

هذا القسم هو دليل مختصر للتغييرات التي حصلت منذ طبعة عام ٢٠٠٥ والتي تم مجها في هذه الطبعة من مجلد كتاب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المقدمة

تعد التغييرات الأساسية التي تحتوي عليها هذه الطبعة من مجلد الكتاب خلاصة لما يلي:

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد ٧.
- تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الثلاث الجديدة ٦-٨.
- التعديلات على معيار دولي لإعداد التقارير المالية ١ و ٤ و ٦ ومعيار المحاسبة الدولي ١، ٢١ والمعيار ٣٩.
- والتعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتتواءم مع هذه الإعلانات.

وحذف الس:-

- معيار المحاسبة الدولي ٣٠، الذي تم استبداله بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
- تم سحب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في يونيو ٢٠٠٥ مع تأثير مبكر.

معايير جديدة

يحتوي هذا الإصدار على تفاصيل للمعايير الجديدة والتفسيرات كالتالي:-

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

يلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإفصاح معيار المحاسبة الدولي ٣٠ الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة ومتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ * الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (الذي تم اختصار عنوانه نتيجة لذلك)، ويطلب أن يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٧، ولكن يشجع للتطبيق المبكر.

المعايير الأخرى

أصدر المجلس تعديلات على ستة معايير - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ و ٤ و ٦ ومعايير المحاسبة الدولية ١ و ٢١ و ٣٩، وقد تم إدخال هذه التعديلات في نص هذه المعايير في هذه الطبعة من الكتاب المجلد.

يطلب أن يتم تطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" الصادرة كإفصاحات عن رأس المال في أغسطس ٢٠٠٥ ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٧، ولكن يشجع للتطبيق المبكر.

صدرت التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" كما يلي:-

- محاسبة التحولات للكتابات النقدية للمعاملات المتوقعة ضمن المجموعات الصادرة في إبريل ٢٠٠٥ يطلب تطبيقه ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٦.
- خيار القيمة المعادلة الصادر في يونيو ٢٠٠٥ يطلب كذلك تطبيقه ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٦.
- عقود الكفالات المالية الذي شمل أيضاً تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد للتأمين" والذي صدر في أغسطس ٢٠٠٥ سيتم تطبيقه ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٦، ولكن يشجع للتطبيق المبكر.

صدر تعديل على الفقرة ٣٦ ب من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ^١ "بني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" في يونيو ٢٠٠٥، ورفقه تعديلات على الفقرتين ١٦٥ وإستنتاج ١٦٦ من أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "إستكشاف وتقييم الموارد المعنوية".

في ديسمبر ٢٠٠٥ أصدر المجلس تعديلاً على معيار المحاسبة الدولي ٢١ *ثأر للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* (نشر على أنه *صافي الإستثمار في عملية أجنبية*)، وسيتم تطبيق التعديل ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٦، ولكن يشجع التطبيق المبكر.

أصدر المجلس كذلك في ديسمبر ٢٠٠٥ إرشادات تنفيذ معدلة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لتطبيقه عندما تتبنى المنشأة المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٧.

التفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

فيما يلي التفسيرات الثلاثة الجديدة التي طورتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وللمشمولة في هذه الطبعة من الكتاب المجلد:

- التفسير ٦ "الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد- مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية".
- التفسير ٧ "تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع".
- التفسير ٨ "مطلق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢".

يطلب تطبيق التفسير ٦ ابتداءً من ١ ديسمبر ٢٠٠٥ والتفسير ٧ ابتداءً من ١ مارس ٢٠٠٦ والتفسير ٨ ابتداءً من ١ مايو ٢٠٠٦، ويشجع للتطبيق المبكر للتفسيرات ٦-٨.

يحتوي العديد من المستندات المذكورة أعلاه تعديلات على إصدارات أخرى، وقد تم إدخال هذه التعديلات في نص الإصدارات التي تأثرت بها.

المواد الأخرى التي تغيرت تم تعديل قائمة المصطلحات والفهرس.

نص المستندات الحديثة

يشمل نص هذه الطبعة من الكتاب المجلد أحدث النسخ لجميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات) المعتمدة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، ولاتي يطلب تطبيقها في ١ يناير ٢٠٠٦ أو في تاريخ مستقبلي.

المقدمة

بأشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام ٢٠٠١ من مقره في لندن، والمجلس ملتزم- من أجل للمصلحة العامة- بتطوير مجموعة موحدة عالية الجودة وعالمية من معايير المحاسبة الدولية، التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم. إن أعضاء المجلس الأربعة عشر (١٢ منهم منترغون) يتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة وإتصالات متبادلة حول العالم. وقد تم اختيار المجلس ومراقبته وتمويله من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتم تلقي الدعم المالي من المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات للصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعلمية الأخرى.

الأمناء

يقوم إثنان وعشرون أميناً بالإشراف على عمليات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Foundation ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتشمل مسؤوليات الأمناء تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومتابعة فاعلية مجلس معايير المحاسبة الدولية وإلزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الإستشارية، ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة، واعتماد موازنة مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتحمل مسؤوليات التغييرات في النظام الداخلي.

يتكون الأمناء من أفراد يوفرون كمجموعة توازناً مناسباً للخلفيات المهنية، بما في ذلك المنفقون والمعدون والمستخدمون والأكاديميون ومسؤولون آخرون يعملون في خدمة الصالح العام، وبموجب النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما هو معدل في عام ٢٠٠٥ (انظر أذناه) تم تعيين الأمناء البالغ عددهم ٢٢ بحيث يكون ستة منهم من آسيا/ المنطقة الآسيوية الباسيفيكية وستة من أوروبا، وستة من أمريكا الشمالية، وأربعة آخرون من أية منطقة مالم التوازن الجغرافي قائماً.

مراجعة النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

قام الأمناء بإجراء مراجعة وتعديل للنظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠٠٥، وقد نشر تقرير الأمناء للتغييرات في النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية في يوليو ٢٠٠٥، وهو يناقش نتائج المراجعة، وقد بدأ نفاذ النظام الداخلي المعدل في ١ يوليو ٢٠٠٥.

مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضواً (إثنا عشر عضو يعملون بدوام كامل، وعضوان يعملان بدوام جزئي)، ويتمتع المجلس بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول الأعمال الفني لوضع معايير المحاسبة. والمؤهلات الرئيسية لعضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية هي الكفاءة المهنية والخبرة العملية، ويطلب من الأمناء اختيار أعضاء بحيث يضم للمجلس كمجموعة أفضل تركيبة متوفرة من المعرفة الفنية والخبرة في الأعمال الدولية والصوق ولضمان أن المجلس لا يتوسط عليه أية جهة محلية أو مصلحة جغرافية، كما يتوقع من المجلس أن يوفر مزيجاً مناسباً من الخبرة العملية الحديثة للمدققين والمعدنين والمستخدمين والأكاديميين، ويتوقع من المجلس بالتشاور مع الأمناء أن يقيم اتصالات مع واضعي الأنظمة الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى المعنية بوضع المعايير من أجل رفع مستوى التقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمجلس. إن نشر معيار أو مسودة عرض أو تفسيراً نهائياً للجنة

تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتطلب موافقة تسعة أعضاء من بين الأربع عشر عضواً في المجلس، وفي ١ مارس ٢٠٠٦ كان أعضاء المجلس كما يلي:

مير ديفيد تويدي	رئيساً	ثوماس أي جونز	نائب الرئيس
بروضور ماري بارث	(صغير متفرغ)	هنز جورج برونز	
أنتوني تي كوب		لين أنتشتروم	
روبرت بي جارنيت		جيلبيرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينج		ولرن جيه ملكريجور	
باتريشيا إل أومالي		جون تي سميت	(صغير متفرغ)
جيفري ويتجتون		تقسومي يامادا	

يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ملخصاً لقرارات المجلس مباشرة بعد كل اجتماع له، ويتم نشر تحديث مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB Update* بالشكل الإلكتروني على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة www.iasb.org.

المجلس الاستشاري للمعايير

يوفر المجلس الاستشاري للمعايير أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد الراغبين في إعداد التقارير المالية ذوي الخلفيات العملية والبيانات الجغرافية المتنوعة. يهدف المجلس إلى تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق جدول القرارات بأولويات عمله، إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية حول وجهة نظر معدي البيانات المالية وتقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الأمراء.

يتكون المجلس الاستشاري للمعايير من ٤٠ عضواً، يجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام. كما يجب أن تكون اجتماعاته مفتوحة للعموم. يتم تعيين رئيس المجلس الاستشاري للمعايير من قبل الأمراء، ولا يمكن أن يكون عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو من موظفيه، ويدعى رئيس المجلس الاستشاري للمعايير لحضور اجتماعات الأمراء والمشاركة فيها.

المزيد من التفاصيل حول أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير متوفرة على الموقع الإلكتروني www.iasb.org

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تم تعيين لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الأمراء لتقديم العون لمجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير المحاسبة والتقارير وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدي البيانات المالية ومنقحيها. وقد أنشأ الأمراء هذه اللجنة في شهر مارس من عام ٢٠٠٢، لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة، ألا وهي لجنة للتفسيرات القائمة. ويتخصص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقرير المالي المحددة مؤخراً والتي لم يتم للتطرق إليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أثارت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع. وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتساعد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المعاملة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متسقة حول القضايا التي تكون فيها للمعايير الضمنية متعائلة إلى حد كبير.

تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اثني عشر عضواً ممن يملكون حق التصويت بالإضافة إلى منصب رئيس لا يملك حق التصويت الرئيس الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية هو روبرت جارنتي. ويحق للرئيس مناقشة القضايا الفنية التي يتم طرحها لكن لا يحق له التصويت. ويعين الأمراء، حسبما يرونه ضرورياً، ممثلي المنظمات للتطبيقية كمرشحين لا يحق لهم التصويت لكن يحق لهم

حضور الاجتماعات والمنقشة فيها. وتعمل حالياً كل من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية كمرشحين لا يحق لهم التصويت.

تصدر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملخص قرار بعد كل اجتماع يعقده المجلس. ثم ينشر هذا التقرير على موقع المجلس عبر الإنترنت.

لمزيد من التفاصيل عن أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متوفرة على الموقع الإلكتروني www.iasb.org.

العاملون في مجلس معايير المحاسبة الدولية

هناك طاقم من الموظفين يرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقره في لندن ويقدم للدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية، في ١ مارس ٢٠٠٦ يضم الجهاز الفني أشخاصاً من إستراليا، الصين، ألمانيا، هونغ كونغ، إيرلندا، كوريا، ماليزيا، نيوزلندا، نيكاراغوا، جنوب إفريقيا، إسبانيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة.

أسلوب العمل

أسلوب العمل المتبعة لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال نظام رسمي لأسلوب وإجراءات العمل والتشاور الدولي على نطاق واسع.

إن على مجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولية كاملة عن جميع الأمور الفنية للمجلس، بما في ذلك إعداد وإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومصدقات العرض والموافقة النهائية على التفسيرات التي طورها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمجلس حرية التصرف الكاملة في تطوير واتباع جدول أعمالها الفني، وتشمل الإجراءات المناسبة الرسمية عادة ولكن ليس بالضرورة الخطوات التالية (الخطوات المطلوبة بموجب أحكام النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مشار إليها بالعلامة *).

(أ) يطلب من موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية تحديد ومراجعة وإثارة مواضيع قد تحتاج إلى إنتباه المجلس، ويتم مناقشات المجلس للمشاريع الممكنة وقراراتها الخاصة بتبني مشاريع جديدة في اجتماعات عامة للمجلس، وقبل التوصل إلى هذه القرارات يقرم المجلس بالتشاور مع اللجنة الاستشارية للمعايير بشأن بنود جدول الأعمال المقترحة وتحديد الأولويات*.

(ب) عند إضافة بند إلى جدول أعماله يقرر المجلس ما إذا كان سيقوم بالمشروع لوحده أو بالاشتراك مع جهة أخرى واضعة للمعايير.

(ج) بعد النظر في طبيعة المشاريع ومستوى الإهتمام بين المشاركين من الممكن أن ينشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة عمل.

(د) بالرغم من أن ورقة النقاش ليست خطوة إجبارية في أسلوب وإجراءات للمجلس فإن المجلس ينشر عادة ورقة نقاش على أنها أول نشرة له حول أي مشروع رئيسي جديد، وتشمل عادة ورقة النقاش نظرة عامة شاملة للموضوع والأساليب الممكنة لتناول الموضوع والآراء الأولية لأصحاب الموضوع أو للمجلس ودعوة لإبداء الملاحظات، وإذا قرر المجلس حذف هذه الخطوة فإن علوه بيان أسباب ذلك.

(هـ) إن نشر مسودة عرض خطوة إجبارية في أسلوب العمل*، ويتم تطوير مسودة عرض أثناء اجتماعات المجلس التي تكون طنية، وهي تتضمن اعتبار المجلس وتوصله إلى قرارات بشأن المواضيع على أساس أبحاث وتوصيات الموظفين، وكذلك الملاحظات من أية ورقة نقاش والاقتراحات المقدمة من

اللجنة الاستشارية للمعايير ومجموعات العمل وواضعي الأنظمة الوطنيين والناجمة من جلسات التعليم للعالم التي يعقدها المجلس، ويجب أن يوافق على مسودة العرض على الأقل تسعة أعضاء من المجلس. يوافق مسودة العرض أساس الإستنتاجات وهو يشمل لية آراء بديلة يندبها الأعضاء المعارضون في المجلس.

(و) يقوم المجلس بمراجعة كتب الملاحظات التي يتم استلامها* ونتائج المشاورات الأخرى، وكوسيلة لإجراء مزيد من الاستكشاف للمواضيع وطلب مزيد من الملاحظات والاقتراحات يمكن للمجلس إجراء زيادات ميدانية أو الإعداد لجلسات استماع عامة واجتماعات ملأنة مستتيرة.

(ز) يتم تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية لثناء اجتماعات المجلس التي تتم علناً، وبعد حل للمواضيع للناجمة من مسودة العرض ينظر المجلس فيما إذا كان عليه عرض لية مقترحات محللة من أجل ملاحظات الجمهور، وعندما يقتنع المجلس أنه توصل إلى استنتاج بشأن المواضيع للناجمة من مسودة العرض فإنه يصدر تعليماته للموظفين لصياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويجب أن يوافق على هذا المعيار على الأقل تسعة أعضاء من المجلس*، ويرافق المعيار أساس الإستنتاجات ، وهو يشمل لية آراء معارضة يندبها أعضاء المجلس الذين صوتوا ضد المعيار.

يتبلى أسلوب "الامثال أو الإيضاح" الذي تستخدمه مختلف الهيئات للتنظيمية على المجلس بيان أسبيله إذا قرر حذف لية خطوة غير إجبارية في عملياته الإستشارية.

بعد مراجعة إجراءاته الإستشارية يقوم المجلس بإجراء تغييرات في أسلوب عمله، وقد وضعت هذه في وثيقة استشارة دما الأبناء بناء عليها الجمهور إلى تقديم ملاحظاته في عام ٢٠٠٥.

أسلوب العمل لدى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم تطويرها من خلال أسلوب رسمي وإستشارة المجلس العالمية. وتقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة الأمور الفنية في اجتماعات مفتوحة للعامة. ويتضمن الأسلوب لكل مشروع في العادة، "ولكن ليس بالضرورة"، الخطوات التالية (وإن للخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة*):

(أ) تقوم لجنة جدول الأعمال التابعة للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتقييم المواضيع التي يقترحها المشاركون لإضافتها إلى جدول أعمال لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصي ما إذا كان يجب على اللجنة إدخال الموضوع في جدول الأعمال على شكل مسودات مباشرة بعد اجتماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تقدم أثناء الاجتماع ، وهذا من شأنه أن يتيح الوقت لملاحظات الجمهور قبل النظر في لتوصية بعدم تناول الموضوع في الاجتماع التالي للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) تقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالنظر في كل موضوع اقترحه مشارك مع توصية لجنة جدول الأعمال، وتحدد ما إذا ستم إضافة البند لجدول الأعمال، وحيث تقرر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم تناول موضوع فإنها ستشتر سبب هذا القرار.

(ج) بالنسبة للمواضيع التي وضعت على جدول الأعمال يقوم موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعداد ملخص للمواضيع، ويبين هذا الملخص الموضوع ويقدم المعلومات اللازمة لأعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليتمكنوا من فهم الموضوع واتخاذ القرارات بشأنه. يتضمن إعداد ملخص للمواضيع مراجعة الكتابات المحاسبية ذات الصلاحية بما في ذلك إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية والنظر في البدائل والتشاور مع واضعي الأنظمة الوطنيين، بما في ذلك اللجان الوطنية التي عليها مسؤولية تفسيرات المعايير الوطنية.

(د) يتم التوصل إلى إجماع على مسودة تفسير إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الإقترح*، ويتم إصدار مسودة التفسير من أجل ملاحظات الجمهور ما لم يعترض خمسة أعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو أكثر على إصدارها خلال أسبوع من إيلاعهم بأكملها*.

(هـ) تنتظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الملاحظات المستلمة خلال فترة لملاحظات وذلك قبل إكمال التفسير*.

(و) يتم التوصل إلى إجماع على تفسير إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الإقترح*، ويقدم التفسير لمجلس معايير المحاسبة الدولية للموافقة عليه، وتتطلب موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية على الأقل أصوات تسعة أعضاء لصالح للتفسير*، ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار التفسيرات التي تمت للموافقة عليها.

التصويت

إن نشر معيار، مسودة عرض، أو تفسير نهائي من تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتطلب موافقة تسعة من أعضاء المجلس الأربعة عشر. أما للقرارات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك إصدار ورقة مناقشة فهي تتطلب أغلبية بسيطة من الأعضاء الحاضرين في الاجتماع والذين يبلغ عددهم ٦٠% أو أكثر من أعضاء المجلس، بالحضور الشخصي أو بواسطة الاتصالات.

يحق لكل عضو في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الإدلاء بصوت واحد فيما يخص تفسير واحد. ويمثل تسعة أعضاء في اللجنة ممن يحق لهم التصويت للنصب القانوني. وبصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم المستقلة، وليس كما يصوت للممثلين وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو هيئة قد يكونوا مرتبطين بها. هذا وتلغى المصافقة على مسودة التفسيرات أو التفسيرات النهائية بوجود أكثر من ثلاثة أعضاء يصوتون ضدها.

الصفة المفتوحة للإجتماعات

إن لاجتماعات أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفتوحة للجمهور كمرأهين، وعلى كل حال، فإن مناقشات معينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (تتضمن بصورة رئيسية اختيار بنود جدول الأعمال الفنية وتعيين الموظفين والأمور الأخرى المتعلقة بهم) تكون في اجتماعات خاصة.

يستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في استكشاف كيف يمكن استخدام التكنولوجيا للتغلب على الحواجز الجغرافية والمشاكل اللوجستية لتسهيل حضور الجمهور الاجتماعات المفتوحة. إن إدخال الأدوات السمعية والفيديو والمشاركة الإلكترونية على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي أمثلة على آخر الابتكارات.

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مقدماً على موقعه على الإنترنت جدول أعمال كل اجتماع للأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الاستشاري للمعايير أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينشر بشكل فوري خلاصة للقرارات الفنية المتخذة في اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقرارات الأمناء حيثما يكون ذلك مناسباً؛

عندما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر معيار أو تفسير فإنه يقوم بنشر أسس للاستشارات ليوضح للعموم كيف توصل إلى استنتاجاته وإعطاء معلومات أساسية قد تساعد مستخدمي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيقها عملياً، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينشر الآراء المتعارضة للأعضاء حول المعايير.

فترات إيداع الملاحظات

يقوم المجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر كل مسودة عرض للمعيار ووثائق المناقشة لجمع الملاحظات العامة مع تحديد فترة لإيداع الملاحظات منوها عادة ١٢٠ يوماً، وفي حالات معينة يمكن للمجلس أن يعرض للمقترحات لفترة أطول أو أقصر كثيراً، أما مسودات تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية فإنها تعرض عادة لفترة مدتها ٦٠ يوما. بالرغم من أنه يمكن استخدام فترة أقصر لا تقل عن ٣٠ يوم في ظروف محددة.

التنسيق مع الأساليب الملائمة لهيئات وضع المعايير المحاسبية

يجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية مع رؤساء مشاريعه من واضعي المعايير الوطنيين منوياً. بالإضافة إلى تعاون كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية وشركائهم من واضعي معايير المحاسبة الدولية كأساس يومي، والمشاركة في الموارد عندما يكون ذلك ضرورياً ومنسباً. وإن من المهم من أجل نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يكون هناك تنسيق وثيق بين أسلوب مجلس معايير المحاسبة الدولية وأسلوب واضعي المعايير الوطنيين، وبقدر الاستطاعة يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تكامل أسلوب عمله مع أسلوب العمل الوطني، وعلاوة على ذلك، فإن أعضاء للمجلس يوفران آلية لمزيد من الاتصالات المنتظمة.

فرص إيجاد المدخلات

إن تطوير معيار محاسبي دولي يتطلب أسلوباً عمومياً مفتوحاً للنقاش حول المواضيع الفنية وتقييم المدخلات التي يتم البحث عنها من خلال آليات متنوعة، وبحسب نوع المشروع تتضمن الفرص المتاحة للأطراف المهتمة للمساهمة في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

- (أ) المشاركة في تطوير الآراء كعضو في المجلس الاستشاري للمعايير؛
- (ب) المشاركة في المجموعات الاستشارية؛
- (ج) تقديم الموضوع إلى لجنة تصيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أنظر موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإنترنت)؛
- (د) إيداء ملاحظات خطية بنتيجة مناقشة وثيقة؛
- (هـ) تقديم رسالة تتضمن ملاحظات على مسودة العرض؛
- (و) تقديم ملاحظات استجابة لمسودة للتصير؛
- (ز) المشاركة في جلسات الاستماع العامة؛ و
- (ح) المشاركة في الزيارات والاختبارات الميدانية.

وينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقريراً سنوياً عن نشاطاته خلال السنة الماضية وأولوياته للعام التالي. ويوفر هذا التقرير الأساس والفرصة لإبداء الملاحظات من قبل الأطراف المهتمة.

مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تبين مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأهداف وأسلوب العمل لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتوضح نطاق، وسلامة، وتوقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

مقدمة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحدد مقدمة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسؤوليات وأسلوب عمل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية

لمجلس معايير المحاسبة الدولية إطار لإعداد وعرض البيانات المالية، ويساعد الإطار المجلس فيما يلي:

- (أ) تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة؛ و
- (ب) زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية للمتعلقة بإعداد البيانات المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي تسمح بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة، يمكن للإطار المساعدة في:

- (أ) تحضير البيانات المالية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- (ب) المدققون عندما يقومون بإبداء الرأي حول مدى توافق البيانات المالية مع معايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- (ج) المستخدمون للبيانات المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالإتماد على للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (د) الأشخاص المهتمون بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويزودون المجلس بالمعلومات لصياغة معايير المحاسبة.

ليس الإطار معيار دولي لإعداد تقارير مالية. غير أنه، لدى وضع سياسة محاسبية في غياب معيار أو تفسير معين يطبق بشكل محدد على بند معين، يطلب من إدارة المنشأة الرجوع إلى المفاهيم الواردة في الإطار ودراسة قابلية تطبيقها (انظر معيار المحاسبة رقم ٨ "السياسات المحاسبية والتقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء").

في بعض الحالات المعنية فإنه قد ينشأ خلاف بين الإطار ومتطلبات المعيار أو تفسيراته. في هذه الحالات عندما ينشأ خلاف، فإن المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي تغلب على الإطار.

معايير المحاسبة

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير في سلسلة إصدارات تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي بداية عمله، تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها للمجلس السابق له ألا وهو مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتضمن مصطلح "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" تفسيرات كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك تفسيرات معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات القائمة.

أساس المقارنة والمعالجات البديلة المسموح بها

في بعض الحالات سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعالجات مختلفة لعمليات ولحادث معينة. وفي حالات محددة يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها (المعالجة الأساسية) والأخرى بأنها (معالجة بديلة مسموح بها). وإن البيانات المالية لمنشأة ما قد يكون من الجائز وصفها بأنها تم إعدادها طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء استخدمت المعالجة الأساسية أو المعالجة البديلة للمسموح بها.

إن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو أن تعالج العمليات والأحداث المتشابهة وتعرض بطريقة متشابهة وأن تعالج العمليات والأحداث عبر الوقت وفيما بين المشاريع، وبناءً على ذلك ينوي مجلس معايير المحاسبة الدولية على السماح لإختبار المعاملات المحاسبية، وأيضاً إن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أعاد للنظر وسيستمر في إعادة للنظر في تلك العمليات من الأحداث التي يسمح فيها معيار محاسبة دولي بالإختيار من بين معايير المحاسبة الدولية بهدف للتقليل من هذه الاختلافات.

نصائح الموظفين

إن إجراءات العمل لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تسمح بصفة عامة لموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعطاء المشورة حول معاني معايير المحاسبة الدولية.

أنشطة فنية حالية

تتوفر تفاصيل عن الأنشطة الفنية الحالية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما فيها التقدم في مدولات المجلس واللجنة، متوفرة على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. وحيث أنه قد تم إنهاء المشاريع، يتوقع مجلس المعايير المحاسبية الدولية إضافة مشاريع جديدة، وتضيف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمواضيع إلى جدول أعمالها استناداً على التقييم القضايا التي تقدمها للوحدات التكوينية.

وينشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية تقاريره بشأن مشاريعه الفنية في الرسالة الإخبارية الخاصة به (*IASB Insight*) وعلى موقعه الإلكتروني. كما ينشر المجلس المذكور تقريراً حول قراراته في الحال، عقب كل اجتماع له، في نشرة (*IASB Update*). وتنتشر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقريراً حول قراراتها في الحال، على أثر كل اجتماع لها، في نشرة (*IFRIC Update*).

المطبوعات والترجمات لمجلس معايير المحاسبية الدولية/ مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمتلك مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية حق التأليف لكل من: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتفسيرات وممولات العرض ومطبوعات مجلس معايير المحاسبية الدولية الأخرى في كافة البلدان. باستثناء عندما تنتقل مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية بوضوح عن حق المؤلف في أجزاء من تلك المادة. وللمزيد من المعلومات بخصوص حقوق المؤلف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية، للرجاء الرجوع إلى إشعار حق المؤلف في مقدمة هذا الكتاب أو مراجعة الموقع الإلكتروني لمؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية.

تتوفر للترجمة المعتمدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأكثر من ٣٠ بما في ذلك اللغة الأوروبية والأمسيوية الروسية. وسوف تدرس مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية إجراء ترجمات معتمدة بلغات أخرى. وللمزيد من المعلومات، يرجى الاتصال بالمدير التجاري لمؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية.

ورغم أن مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية تبذل كل جهد ممكن من أجل ترجمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى لغات أخرى في الوقت المناسب، فإنه لا بد من إتباع عملية صارمة لضمان دقة الترجمات بقدر الإمكان. ولذلك السبب، من الممكن وجود فوارق زمنية ما بين وقت صدور معيار أو تفسير معين من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية (باللغة الإنجليزية) وصدوره باللغات الأخرى. تتوفر المزيد من التفاصيل على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبية الدولية www.iasb.org/resources/translations.asp ومن دائرة مطبوعات مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية.

معلومات إضافية

يوفر الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبية الدولية www.iasb.org الأخبار والتطورات والمصادر الأخرى المتعلقة بمجلس معايير المحاسبية الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية. ويمكن طلب آخر المطبوعات وخدمات الاشتراك من متجر مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية على الموقع التالي: www.iasb.org/shop.

للمزيد من المعلومات حول مجلس معايير المحاسبية الدولية، أو للحصول على نسخ من مطبوعاته وتفاصيل عن خدمات الاشتراك في مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبية الدولية على العنوان التالي: www.iasb.org أو الكتليّة إلى:

دائرة المطبوعات، مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية للتأسيسية (IASCF)
٣٠ طريق كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة

هاتف: ٢٧٧٣٠ - ٢٧٣٢٧ (٠) ٤٤ +

فاكس: ٢٧٧٤٩ - ٢٧٣٢٧ (٠) ٤٤ +

البريد الإلكتروني: publications@iasb.org

للموقع الإلكتروني: www.iasb.org

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تقدمة

وافق المجلس السابق للجنة المعايير المحاسبية الدولية على هذا النظام الأساسي بشكله الأصلي في آذار ٢٠٠٠ كما وافق عليه الأعضاء في اجتماع أيلول بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠.

وفي اجتماعه في كانون الأول ١٩٩٩، عين مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة منصبة لإختيار الأوصياء المبتدئين حيث تم تعيين هؤلاء الأوصياء بتاريخ ٢٢ أيار ٢٠٠٠ واستلموا مهامهم بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ كنتيجة لموافقة على النظام الأساسي.

وقام الأوصياء بتأسيس مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ شباط ٢٠٠١ تنفيذاً لواجباتهم بموجب للنظام الأساسي. وتبعاً لقرار الأوصياء فقد توقف العمل بالجزء ج من النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠.

وتم تعديل النظام الأساسي بتاريخ ٥ آذار ٢٠٠٢ انعكاساً لقرار الأوصياء لإيجاد لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية. وبعد مشاورات علمية، وتبعاً لذلك، قام الأوصياء بتعديل النظام الأساسي الذي بدأ العمل به منذ تاريخ ٨ تموز ٢٠٠٢ ليعكس تغييرات أخرى حدثت منذ تشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

يتطلب النظام الداخلي أن يراجع الأمناء النظام الداخلي كل خمس سنوات، وقد باشر الأمناء في أول مراجعة في نوفمبر ٢٠٠٣، وبعد مشاورات مكثفة أكملوا المراجعة في يونيو ٢٠٠٥، وتعكس هذه النسخة التغييرات التي تبناها واعتمدها الأمناء في ٢١ يونيو ٢٠٠٥ لتصبح نافذة المفعول في ١ يوليو ٢٠٠٥.

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

ووافق عليه أعضاء لجنة المعايير المحاسبية المالية في اجتماع لندبره، سكونلندا بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ وعمله لأوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٥ آذار وبتاريخ ٨ تموز ٢٠٠٢ وبتاريخ ٢١ يونيو ٢٠٠٥)

يتألف النظام الأساسي هذا من الجزء أ والجزء ب. يتناول الجزء أ اسم المنظمة وأهدافها والعضوية وتعيين الأوصياء. ويضع الجزء ب الأحكام المعمول بها عندما قام الأوصياء بتشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ شباط ٢٠٠١ لاحقا لقرار الأوصياء. ووفقا لقرار الأوصياء لم يعد الجزء ج من النظام الأساسي الموافق عليه بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ معمولا به.

الجزء أ

الاسم والأهداف

١ سيكون اسم المنظمة "مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية" وتختصر (مؤسسة ISAC) وسيكون مجلس المعايير المحاسبية الدولية ويختصر (IASB) والمقرر نظمه ومهامه في الفقرات ١٨-٣٢ هو الهيئة التي تضع المعايير لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

٢ أما أهداف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية فهي :

(أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية، من أجل المصلحة العامة، ذات جودة عالية وقابلة للثقة والإنفاذ عالميا، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة ومقارنة في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية؛

(ب) تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛

(ج) تحقيق الأهداف المرتبطة مع البندين (أ) و(ب) يجب أن يؤخذ في الاعتبار حسما هو مناسب الإحتياجات الخاصة للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم والإحتياجات الناشئة؛ و

(د) من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

٣ يجب أن تبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء ومع تلك الهيئات الحاكمة الأخرى التي يمكن أن يعينها الأوصياء وفقا لإحكام النظام الأساسي. وسيعمل الأوصياء بالقصى جهودهم للتأكد من الإمتثال لمتطلبات النظام الأساسي. غير أنه، تكون لديهم الصلاحيات لإحداث تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات إذا وافق ٧٥% من كلفة الأوصياء على تلك التغييرات.

الأوصياء

٤ يتألف الأوصياء من ٢٢ فرداً.

٥ سيكون الأوصياء مسؤولين عن اختيار كافة الأوصياء اللاحقين لملء الشواغر الناتجة عن التقاعد الإعتيادي أو لأسباب أخرى. وعند قيامهم بذلك الاختيار، س يلتزم الأوصياء بالمعيار الموضوع في القسم الرابع للقرارات ٦ و٧. وسيتعهدون بالتحديد، بالتشاور المتبادل مع المنظمات الدولية كما هو مذكور في القسم ٧ بهدف اختيار شخص له خلفية مثالية لخلفية الشخص المتقاعد، حيث أن اختيار الشخص المتقاعد قد تم من خلال عملية مشاورات متبادلة مع واحدة أو أكثر من المنظمات الدولية.

٦ ويجب أن يظهر كافة الأوصياء التزامهم الثابت حيال مؤسسة لجنة المعايير للحاسبية الدولية و مجلس المعايير للحاسبية الدولية كجهة تضع المعايير العالمية ذات الجودة العالية، ولن يكون لديهم الإطلاع المالي الجيد والقدرة على الإلتزام بالوقت. وسيكون لدى كل وصي منهم فهما للمساءل الدولية ذات العلاقة بنجاح عمل المنظمة الدولية المسؤولة عن تطوير المعايير الحاسبية العالمية ذات الجودة العالية ليتم استخدامها في أسواق رأس المال العالمية وللمستخدمين الآخرين. وسيتم تمثيل هذا الخليط من الأوصياء من أسواق المال العالمية ومن خلفيات جغرافية ومهنية متنوعة. وسيطلب من الأوصياء العمل رسمياً لما فيه المصلحة العامة في كافة المسائل. ومن أجل ضمان وجود قاعدة دولية عريضة يجب أن يكون هناك:

- (أ) ستة أوصياء معينين من أمريكا الشمالية؛
- (ب) ستة أوصياء معينين من أوروبا؛
- (ج) ستة أوصياء معينين من آسيا/ منطقة الهادئ؛ و
- (د) أربعة أوصياء معينين من اية منطقة وفقاً لقواعد التوازن الجغرافي الكلي.

٧ سيكون الأمناء لفرادا يحققون كمجموعة توازناً مناسباً من الخلفيات المهنية، بما في ذلك المدققون والمعدون والمستخدمون والأكاديميون ومسؤولون آخرون يخدمون للمصلحة العامة، وسيكون إثنان من الأمناء عادة شركاء رئيسيين في شركات محاسبة دولية بارزة، ولتحقيق هذا التوازن يجب اختيار الأمناء بعد التشاور مع منظمات تحقيق وطنية ودولية (بما في ذلك الإتحاد الدولي للمحاسبين) ومع المعدين والمستخدمين والأكاديميين، ويقوم الأمناء بوضع إجراءات للدعوة إلى اقتراحات للتعيينات من هذه المنظمات والسماح للأفراد بتقديم اسمائهم، بما في ذلك الإعلان عن المراكز للشاغرة.

٨ ويتم تعيين الأوصياء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة في العادة: ومن أجل توفير الإستمرارية فيستخدم الأوصياء المبنيين فترات متعاقبة لكي يتقاعدوا بعد أربعة أو خمسة سنوات.

٩ ويستطيع الأوصياء وفقاً لشروط التصويت الموجودة في الفقرة ١٥، إنهاء تعيين أي شخص بصفته وصي لأسباب تتعلق بضعف الأداء أو سوء السلوك أو عدم المقدرة.

١٠ يقوم الأمناء بتعيين فرد من بينهم رئيساً للأمناء، وبموافقة الأمناء وبغض النظر عن عمل الفرد المعين في السابق كأمين فإنه يمكنه أن يعمل رئيساً لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة من تاريخ تعيينه رئيساً.

١١ يجتمع الأوصياء مرتين على الأقل كل سنة ويتم مكافئتهم من قبل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بدفعة سنوية ودفعة عن كل اجتماع ويحدد الأوصياء هذه الدفعات وفقاً للمسؤوليات المبثّر بها. وتنفّع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن الأعمال الخاصة بالمؤسسة.

١٢ ويمكن أن يقوم الأوصياء بالإضلفة إلى الصلاحيات والواجبات المذكورة في الفقرة ١٣، بالتزامات تشغيلية أخرى واتفاقيات أخرى كلما اعتقدوا أن ذلك ضرورياً من أجل تحقيق أهداف المنظمة بما في ذلك، إما بدون تقييد، تأجير المواقع والموافقة على عقود التوظيف مع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

١٣ وعلى الأوصياء أن يعملوا على ما يلي:

- (أ) البدء بمسئولية جمع الأموال؛
- (ب) تأسيس إجراءات التشغيل الحالية أو تعديلها للأوصياء؛
- (ج) تحديد المنشأة القانونية التي ستعمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بموجبها بشرط أن تكون تلك المنشأة القانونية وفقاً لمؤسسة أو أي شركة بهيئة أخرى تمنح المسؤولية المحدودة لأعضائها وأن تتضمن الوثائق القانونية التي تنبئ لتمثل تلك المنشأة تأسيس أحكاماً لتحقيق نفس المتطلبات التي تتضمنها أحكام النظام الأساسي؛
- (د) مراجعة مواقع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الوقت المناسب فيما يخص كل من موقعها القانوني وموقعها التشغيلي؛
- (هـ) التحقق من إمكانية الحصول على وضع (مؤسسة خيرية) أو ما يشبه ذلك لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في تلك البلدان التي يساعد فيها مثل ذلك الوضع على جمع الأموال؛
- (و) يشارك العموم في اجتماعاتهم، إلا أنهم يستطيعون باختيارهم أن يعقدوا مناقشات معينة (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين والتمويل) بخصوصية؛ و
- (ز) نشر تقرير سنوي بخصوص أنشطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بما فيها بيانات التدقيق المالية وجدول أولويات عمل السنة التالية.

١٤ ويكون النصاب القانوني لاجتماعات الأوصياء بحضور ٦٠% من الأعضاء شخصياً أو من خلال الاتصال عن بعد، ولا يجوز أن يكون الحضور عن الأوصياء بالإتابة. يكون لكل وصي صوت واحد فقط ويطلب من الأغلبية البسيطة لتلك الأصوات أن تتخذ قرارات حول مسائل لا تتعلق بإنهاء تعيين أحد الأوصياء أو تعديل النظام الأساسي أو عمل تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات حيث يطلب في تلك الحالات موافقة أغلبية ٧٥% من كافة أصوات الأوصياء، ولا يسمح بالتصويت بالوكالة حول أي موضوع. وفي حالة تعادل الأصوات يكون للرئيس صوتاً إضافياً مرجحاً.

الأمناء

١٥ بالإضافة إلى المهام المحددة في الجزء أ، يتوجب على الأمناء القيام بما يلي:

- (أ) تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، وصياغة عقود خدمتهم ومعايير أدائهم؛
- (ب) تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الاستشاري؛
- (ج) المراجعة السنوية لإستراتيجية مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ودراسة فعاليتها؛ بما في ذلك الإرشادات وليس التحديدات على جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- (د) الموافقة على موازنة المؤسسة بشكل سنوي وتحديد أسس التمويل؛
- (هـ) مراجعة المسائل الإستراتيجية الواسعة التي تؤثر على معايير المحاسبة، وتعزيز المؤسسة وعملها بالإضافة إلى تعزيز الهدف وراء التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، على أن يستثنى الأمناء من المشاركة في الشؤون الفنية المتعلقة بمعايير المحاسبة؛
- (و) وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الاستشاري؛
- (ز) مراجعة الإمتثال للإجراءات التشغيلية وللترتيبات الإستشارية وأسلوب العمل كما هو مبين في البند (و)؛
- (ح) المصادقة على التعديلات التي قد تطرأ على هذه التشريعات بعد إتياع صليبة مناسبة، بما في ذلك التناوب مع مجلس المعايير الاستشاري، ونشر مسودة عرض لإبداء الملاحظات العامة حولها وتخضع لمتطلبات التصويت المذكورة في القسم ١٤؛
- (ط) ممارسة كافة صلاحيات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ما عدا تلك المحفوظة بشكل محدد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الاستشاري؛ و
- (ي) تعزيز ومراجعة تطوير البرامج والمواد التعليمية التي تتفق مع أهداف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

١٦ يجوز للأمناء إنهاء تعيين عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مجلس المعايير الاستشاري على أسس الأداء الضعيف أو سوء التصرف أو عدم الكفاءة أو أي نقصير آخر في الإمتثال للمتطلبات التعاقدية ويضع الأمناء إجراءات لمثل هذا الإنهاء.

١٧ يتم التأكيد على مساهمة الأمناء من خلال ما يلي من بين أمور أخرى:

- (أ) التزام كل أمين للتصرف وفقاً للمصلحة العامة؛
- (ب) قيامهم بمراجعة الهيكل الكامل لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية وفعاليتها، وتأخذ تلك المراجعة بعين الاعتبار تغير التوزيع الجغرافي للأمناء استجابة لتغير الظروف الاقتصادية العالمية ونشر مقترحات تلك المراجعة لإبداء الملاحظات العامة حولها. وتبدأ المراجعة بعد ثلاث سنوات

من تاريخ إنفاذ هذه التشريعات، ويكون الهدف منها تنفيذ أي تغييرات متفق عليها بعد خمس سنوات من إنفاذ هذه التشريعات (٦ شباط ٢٠٠٦، بعد خمس سنوات من تاريخ إنشاء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية)؛ و

(ج) قيامهم بمراجعة مملّلة فيما بعد كل خمس سنوات.

مجلس المعايير المحاسبية الدولية

١٨ يتألف المجلس من أربعة عشر عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء بموجب القسم ١٥ (أ) ويكون منهم اثني عشر عضواً مقترحاً (إن للتعبير المستخدم "مقترح" يقصد به أن الأعضاء المعنيين يكرمسون كل وقتهم في العمل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) وعضوين يعملان بدوام جزئي (يقصد بالتعبير "دوام جزئي" بأن الأعضاء المعنيين يكرمسون وقتاً أقل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) وعليهم تأييد الإرشادات الخاصة بالاستقلالية التي وضعها الأمناء. لا يبطل عمل المؤسسة من خلال إخلالها في أي وقت في تكميم العدد الكامل للأعضاء البالغ عددهم أربعة عشر، على الرغم من بذل الأمناء لأقصى ما بوسعهم لتكميم العدد الكامل من الأعضاء.

١٩ تكون المؤهلات الرئيسية في عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولي قدر كافٍ من التأهيل وممارسة عملية. ويختار الأمناء أعضاء من المجلس بحيث يشكلون مجموعة من الأشخاص يمثلون، ضمن المجموعة، أفضل مزيج متاح من المهارات الفنية والخبرة في الأعمال الدولية المختلفة وظروف السوق للإسهام في وضع معايير محاسبة عالمية ذات جودة عالية. لا يجوز أن يكون للأفراد أمينا وعضواً في المجلس في الوقت نفسه.

٢٠ ولا يعتمد اختيار أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التمثيل الجغرافي، ويضمن الأوصياء أن لا يهيمن أية مصالح تكوينية أو جغرافية محددة على مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وينظر الأوصياء عند تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشكل خاص إلى المعيار العام المذكور في معيار عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمرقّق بالنظام الأساسي.

٢١ كمجموعة يوفر مزيجاً مناسباً من الخبرة العملية الحديثة بين المدققين والمعدّين والمستخدمين والأكاديميين.

٢٢ يتوقع من مجلس معايير المحاسبة الدولية، بالتشاور مع الأمناء، تحقيق الإتصال مع واضعي الأنظمة الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى المعنية بوضع المعايير من أجل رفع مستوى التوافق بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٣ ويوافق كل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية يعمل كامل الوقت أو جزءاً من الوقت بحسب ما يتضمنه العقد على العمل وفق المصلحة العامة ولن يأخذ في الاعتبار إطار مجلس المعايير المحاسبية الدولية (كما يتم تعديله من حين إلى آخر) عند اتخاذ قرار بشأن المعايير وتعديلها.

٢٤ ويعين الأوصياء واحدا من الأعضاء العاملين كامل الوقت رئيسا لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي سيكون أيضا الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير الدولية المحاسبية. وينصب الأوصياء أحد أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين كامل الوقت كنائب للرئيس والذي يتمثل دوره بترأس اجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في غياب الرئيس في الظروف غير الاعتيادية (في حالة المرض مثلا)، ويكون تعيين الرئيس وتنصيب نائب الرئيس للفترة التي يقرها الأوصياء. ولا يتضمن مركز نائب الرئيس أن الرئيس قد اختار للشخص المعني.

٢٥ ويتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية لفترة قصصا خمسة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط. ويضع الأوصياء قواعد وإجراءات لضمان أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو مستقلا الآن وفيما بعد، ويجب عند تعيين الأعضاء العاملين كامل الوقت بشكل خاص أن يقطعوا كافة علاقات العمل مع أرباب العمل الحاليين وأن لا يحتفظوا بأي مركز يقدم لهم الحوافز الاقتصادية مما يستدعي الشك باستقلالية حكمهم عند وضع المعايير المحاسبية. لذا فإن العودة مرة أخرى إلى رب العمل أو لية حقوق أخرى من أجل العودة، غير مسموح بها. غير أنه لا يتوقع من الأعضاء العاملين جزء من الوقت أن يقطعوا كافة لتفانيات العمل الأخرى.

٢٦ ويتم تعاقب للقرات الزمنية لتعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحيث لا يتقاعد كافة الأعضاء في نفس الوقت. ولتحقيق ذلك، يأخذ الأوصياء بعين الإعتبار فترات مبدئية مدتها ثلاث سنوات لبعض الأعضاء، وأربعة سنوات لآخرين، وخمسة سنوات كاملة لبقية الأعضاء للمبدئين.

٢٧ ويتم مكافأة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين بكامل أو بجزء من الوقت بنسب تعادل المسئوليات المناطة بهم، حيث يعين الأوصياء تلك النسب. وتحمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن أعمال مجلس للمعايير المحاسبية الدولية.

٢٨ ويجتمع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأوقات والأماكن التي يحددها: ويمكن للجمهور حضور اجتماعات المجلس، غير أنه سيتم عقد مناقشات معينة (تكون تلك المناقشات عادة حول الاختيار والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) بخصوصية، بحسب لاختيار مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢٩ يكون لكل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية صوت واحد. وأن يسمح بالتصويت بالوكالة بشأن الأمور الفنية والأمور الأخرى وأن يسمح كذلك لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بكتابة أشخاص لحضور الاجتماعات بدلا عنهم. وفي حال تعامل الأصوات بشأن قرار ما تتخذة أغلبية بسيطة من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين لاجتماع ما شخصيا أو عبر الإتصال عن بعد، سوف يكون للرئيس صوتا إضافيا مرجحا.

٣٠ ويتطلب نشر مسودة العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو التفسير النهائي للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية موافقة تسعة أعضاء من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس المعايير المحاسبية الدولية. أما القرارات الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بما فيها نشر أوراق المناقشة فتتطلب أغلبية من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين الاجتماع الذي يحضره ٦٠% على الأقل من أعضاء المجلس المذكور إما شخصيا أو عبر الإتصال عن بعد.

٣١ ويكون لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

- (أ) المسئولية لتأمة حيال كافة أمور مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية ومسودات العرض والتي

تتضمن كل منها أية آراء معارضة، والموافقة النهائية على التفسيرات من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع وأيضاً نشر وثائق مناقشات ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى؛

(ج) يكون للمجلس حرية التصرف التامة بشأن جدول عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للفني وبشأن تعيين مهمات المنشأة حول الأمور الفنية، وفي تنظيم سير عمل المنشأة. ويمكن لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يسعى للحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية أو أية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية أو أية منظمات أخرى؛

(د) (١) تأسس إجراءات لمرجعة الملاحظات التي قدمت خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل إيداء الملاحظات،

(٢) وعادة تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الإستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى،

(٣) للتشاور مع مجلس المعايير الإستشاري بشأن المواضيع الكبرى والقرارات جدول وأولويات العمل، و

(٤) وعادة إصدار قواعد القرارات النهائية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض؛

(هـ) التفكير بعقد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة على الرغم من عدم وجود شرط لعقد جلسات علنية لكل منشأة؛

(و) التفكير بإجراء اختبارات ميدانية (في كل من البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة) لضمان أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في كافة للبيئات، على الرغم من عدم وجود شرط لإجراء اختبارات ميدانية لكل منشأة؛ و

(ز) بيان الأسباب إذا لم يتبع لها من الإجراءات غير الإجبارية الواردة في (ب)، (د)، (٢)، د (٤)، (هـ)، (و).

٣٢ النص الرسمي لأي مسودة عرض أو للمعيار المحاسبي الدولي أو لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لأي مسودة أو تفسير نهائي يجب أن ينشر من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية. ويمكن أن ينشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ترجمات مصرح بها أو يعطي آخرين تصريحاً لنشر ترجمات النص باللغة الرسمية لمسودات العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمسودات والتفسيرات النهائية.

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٣ تتكلف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم للتصويت بعضهم الأوصياء بموجب القسم ١٥ (ب) لفترة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويعين الأوصياء عضواً من مجلس المعايير المحاسبية الدولية مدير للأشغال الفنية أو عضواً آخر من ذوي المناصب العليا من هيئة موظفي مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص آخر مؤهل لترأس اللجنة. ويحق للرئيس للنقاش في الأمور الفنية التي يجري النظر فيها، غير أنه لا يحق له الإنتخاب. ويعين الأوصياء مراقبين ممثلين عن

الهيئات التنظيمية كلما رأوا ذلك ضروريا، لا يحق لهم التصويت إنما يحق لهم الحضور والتحدث في الاجتماعات. وتنفذ مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نقلاً لسفر للخاصة بأعمال اللجنة.

٣٤ تجتمع اللجنة حيثما وعندما يطلب منها ذلك. ويعتبر لئلا يصادق قانونيا بالحضور الشخصي لتسعة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت أو من خلال اتصالهم عن بعد؛ وينصب مجلس المعايير المحاسبية الدولية واحداً أو اثنين من أعضاء المجلس في اللجنة ليحضر أو ليحضر الاجتماعات كمرشحين لا يحق لهم التصويت؛ ويمكن لأعضاء آخرين من أعضاء المجلس حضور الاجتماعات والتحدث فيها. ويمكن أن يسمح لأعضاء اللجنة، في مناسبات استثنائية، إرسال أشخاصاً للإجابة عنهم في حضور الاجتماعات دون أن يكون لهم حق التصويت وذلك بناء على قرار من رئيس اللجنة، حيث يجب أن يحصل الأعضاء الراغبين بترشيح بديل عنهم لحضور الاجتماعات على موافقة الرئيس قبل الاجتماع العلني. ويمكن للجمهور أن يحضر اجتماعات اللجنة، غير أنه يمكن أن تتخذ مناقشات معينة بخصوصية (عادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) وذلك بحسب اختيار اللجنة.

٣٥ ويحق لكل عضو صوت واحد، ويصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم المستقلة وليس باعتبارهم ممثلين بصوتين وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو مؤسسة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباطات معها. ولا يسمح بالتصويت بالوكالة. وتتطلب الموافقة على المسودة أو التصريحات النهائية أن لا يصوت ثلاثة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت ضد تلك المسودة أو التصريحات النهائية.

٣٦ وتعمل اللجنة على ما يلي:

- (أ) تفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل الإبلاغ المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في محتوى *لِجَار* مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى نزولاً عن طلب المجلس؛
- (ب) ولدى تنفيذ مهامه بموجب البند (أ) المذكور أعلاه، يجب أن تأخذ اللجنة بالإعتبار هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالعمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تقريب المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية؛
- (ج) نشر مسودة التصريحات بعد أن يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويؤدي ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فترة مقبولة قبل صياغة التصريح بشكله النهائي؛ و
- (د) تقديم التقارير لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والحصول على موافقته على التصريحات النهائية.

مجلس المعايير الاستشاري

٣٧ يوفر مجلس المعايير الاستشاري والذي يعين أعضاؤه الأوصياء بموجب القسم ١٥ (ب) منتدى تشارك فيه المنظمات والأفراد المهتمين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ذوي الخبرات الجغرافية والمهنية المختلفة وهدفه:

- (أ) تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية حول قرارات جدول العمل وأولويات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية،

- (ب) إبلاغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية بوجهات نظر المنظمات والأفراد الأعضاء في المجلس الاستشاري حول المشاريع الكبرى للهيئات التي تضع المعايير، و
- (ج) تقديم النصح الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أو الأوصياء.

٣٨ يتألف المجلس الاستشاري من ثلاثين عضواً أو أكثر من ذوي الخلفيات الجغرافية والمهنية المختلفة يتم تعيينهم لمدة ثلاث سنوات قليلة للتجديد. يقوم الأمانة بتعيين رئيس المجلس، ويجب أن لا يكون عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو عضواً في هيئة موظفيه، كما يقوم الأمانة بدعوة رئيس المجلس لحضور لاجتماعات الأمانة والمشاركة فيها حسبما هو مناسب.

٣٩ ويجتمع المجلس الاستشاري عادة ثلاث مرات في السنة على الأقل وتكون الاجتماعات مفتوحة لحضور الجمهور. ويتم استشارة المجلس من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل أن يتخذ الأخير أية قرارات تتعلق بالمشاريع الكبرى ومن قبل الأوصياء قبل أية تغييرات مقترحة بهذا النظام الأساسي.

الرئيس التنفيذي والموظفين

٤٠ كما تشترط بموجب القسم ٢٤، أن يكون مجلس المعايير الدولية الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية ويخضع للإشراف من قبل الأوصياء.

٤١ ويكون الرئيس التنفيذي مسؤولاً عن تزويد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالموظفين ويتضمن ذلك مديراً للأنشطة الفنية يعينه الرئيس التنفيذي بالتشاور مع الأوصياء؛ وفي حين أن مدير الأنشطة الفنية لا يعتبر عضواً في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه يحق له المشاركة في النقاشات من غير أن يصوت في اجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تسييرات الإبلاغ المالي الدولية.

٤٢ كما يعين الرئيس التنفيذي مديراً للعمليات ومديراً تجارياً بالتشاور مع الأوصياء. ويكون الإثنان مسؤولان عن المنشورات وحق التأليف والاتصالات والإدارة والتمويل تحت إشراف الرئيس التنفيذي، وعن جمع الأموال تحت إشراف الأوصياء.

الإدارة

٤٣ يقع المكتب الإداري لمؤسسة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأماكن التي يحددها الأوصياء وفقاً لقسم ١٣ (د).

٤٤ تعتبر مؤسسة لجنة المعايير الدولية منشأة قانونية كما يحددها الأوصياء ويحكمها النظام الأساسي، بموجب أية قوانين تنطبق على تلك المنشأة القانونية، بما في ذلك، إذا كان ذلك مناسباً، القوانين المطبقة في موقع مكتبها المسجل.

٤٥ تلتزم مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بواسطة توقيع أو توقيع الشخص أو الأشخاص المصرح لهم حسب الأصول من قبل الأوصياء.

ملحق

مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية

فيما يلي معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

- ١ أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والتقرير المالي. يجب أن يثبت كفاءة الأعضاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية كفاءة ومعرفة فنية ذات مستوى عالي في المحاسبة والإبلاغ المالي بغض النظر عما إذا كانوا من مهنة المحاسبة أو معدين أو مستخدمين أو أكاديميين. حيث سيعزز وجود أعضاء يمتلكون مثل تلك المعرفة والمهارة من مصداقية مجلس المعايير المحاسبية الدولية وأعضائه المختلفين ومن فاعلية وكفاءة للمنظمة.
- ٢ القدرة على التحليل. يجب أن يكون أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية قد أثبتوا القدرة على تحليل المسائل والتفكير في مؤشرات ذلك التحليل من أجل عملية صنع القرار.
- ٣ مهارات الاتصال. تعتبر مهارات الاتصال الشفهية والكتابية ضرورية، وتتضمن تلك المهارات القدرة على الاتصال بفاعلية في الاجتماعات الخاصة بأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية وكذلك الاجتماعات العمومية وفي المواد المكتوبة مثل للمعايير المحاسبية والخطب والمقالات والمنكرات والمراسلات مع الوحدات التكوينية. وتتضمن مهارات الاتصال كذلك القدرة على الإستماع والتفكير بوجهات نظر الآخرين. وفي حين أن معرفة العمل بالإنجليزية هي ضرورة إلا أنه يجب أن لا يكون هناك تمييزاً في الاختيار ضد أولئك الذين لا تعتبر الإنجليزية لغتهم الأصلية.
- ٤ اتخاذ القرارات التي تتصف بالحكمة. يجب أن يكون بمقدور أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الأخذ بالإعتبار وجهات النظر المختلفة ودراسة الدليل المقدم بطريقة حيادية والتوصل إلى قرارات معقولة وقابلة للإسناد في الوقت المناسب.
- ٥ الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية. يتأثر موضوع إعداد التقارير المالية عالية الجودة بالبيئة المالية والاقتصادية وبيئة العمل. ويجب أن يكون لدى أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية فهماً للبيئة الاقتصادية العالمية التي يعمل فيها مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويجب أن يشمل وعياً لقضايا إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بجودة وشفافية إعداد التقارير المالية والإفصاح والقضايا التي تؤثر فيها، في سياق المال العالمية المتنوعة.
- ٦ القدرة على العمل في أجواء من المشاركة في المسؤولية. يجب أن يكون في مقدور الأعضاء إظهار الاحترام واللباقة والإعتبار لوجهات نظر بعضهم البعض ولوجهات نظر الوحدات التكوينية، وأن يكون في مقدورهم العمل معاً للتوصل إلى وجهات نظر تستند على هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتطوير إيلاخ مالي ذو جودة عالية وشفاف وأن يضعوا أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية فوق المصالح والمبادئ والخصخصة.

٧ النزاهة والموضوعية والإحباط. يجب أن تثبت مصداقية الأعضاء من خلال نزاهتهم وموضوعيتهم، ويتضمن ذلك النزاهة الفكرية بالإضافة إلى النزاهة في التعامل مع الأعضاء الزملاء في مجلس للمعايير المحاسبية الدولية والوحدات التكوينية. ويجب أن يظهر الأعضاء القدرة على أن يكونوا موضوعيين في التوصل إلى القرارات. كما يجب على الأعضاء أيضا أن يثبتوا أن بمقدورهم إيجاد نظاما صارما وتحمل عبء العمل ذو الحاجة الملحة.

٨ الالتزام برسالة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية وبالمصلحة العامة. يجب أن يلتزم الأعضاء بتحقيق هدف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتأسيس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومحاسبية دولية ذات جودة عالية قابلة للمقارنة وشفافة. ويجب أن يكون للمرشح لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ملتزما بخدمة المصلحة العامة من خلال عملية وضع معايير ذاتية.

مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

صدرت هذه المقدمة لتحديد الأهداف والعملية المنسبة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وتوضيح النطاق والسلطة والتوقيت للتطبيق في الوقت المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تمت الموافقة على المقدمة في نيسان ٢٠٠٢ والتي حلت محل المقدمة التي نشرت في كانون الأول ١٩٧٥ (المجلة في تشرين الثاني ١٩٨٢).

١ تأسس مجلس المعايير المحاسبية الدولية عام ٢٠٠١ كجزء من مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية. وتبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء للثلاثة عشر^{*}. وتتضمن مسؤوليات الأوصياء تعيين الأعضاء لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والمستشارين والأجانب المرتبطة بها بالإضافة إلى توفير التمويل للمنظمة. ويتألف مجلس المعايير المحاسبية الدولية من اثنا عشر عضوا يعملون كامل الوقت واثنان غير متفرغين. أما الموافقة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوثائق ذات العلاقة مثل إطار إعداد وعرض البيانات المالية ومسودات العرض ووثائق المناقشات الأخرى فهي مسؤولية مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢ تتألف لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم للتصويت ورئيسا لا يحق له التصويت، يعينهم الأوصياء. أما دور لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فهو إعداد تصورات معايير التقارير المالية ليوافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية وذلك في محتوى الإطار لتوفير الإرشاد في الوقت المناسب بشأن مسائل إعداد التقارير المالية التي لم يتم تناولها بشكل محدد في معايير إعداد التقارير المالية. وقد حلت لجنة تصورات إعداد التقارير المالية الدولية لجنة التصورات المعتمدة السابقة (SIC) في عام ٢٠٠٢.

٣ يعين الأوصياء مجلس المعايير الاستشاري. ويوفر المجلس وسيلة رسمية لمشاركة المنظمات والأفراد الذين لديهم اهتمام في التقارير المالية الدولية. ويمتلك المشاركون خفيا جغرافية ووظيفية متنوعة. يهدف مجلس المعايير الاستشاري لتقديم المشورة لمجلس معايير محاسبية دولية في تحديد أولوياته لوضع مشاريع المعايير الوطنية.

٤ وسبق وجود مجلس المعايير المحاسبية الدولية إنشاء مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ٢٩ حزيران ١٩٧٣ كنتيجة لاتفاق بين الهيئات المحاسبية المهنية في ستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وتم التوقيع على الاتفاق المعدل والنظام الأساسي في تشرين الثاني عام ١٩٨٢. ولجى مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية تعديلا آخر على النظام الأساسي في تشرين الأول ١٩٩٢. وبموجب النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه في أيار ٢٠٠٠ تبنت الهيئات المحاسبية المهنية آلية تعمل على تمكين الأوصياء المعينين من إنفاذ النظام الأساسي المقرر في أيار ٢٠٠٠. وعمل الأوصياء على تفعيل النظام الأساسي الجديد في كانون الثاني ٢٠٠١، و قاموا بتعديله في آذار ٢٠٠٢[†].

٥ ولفق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القرار التالي في اجتماعه بتاريخ ٢٠ نيسان ٢٠٠١.

تبقى كافة المعايير والتصورات الصادرة بموجب التشريعات السابقة سارية ما لم وإلى أن يتم تعديلها أو سحبها. ويجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل أو سحب معايير المحاسبة الدولية وتصورات لجنة تفسير المعايير الصادرة بموجب التشريعات السابقة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى إصدار معايير وتفسيرات جديدة.^{*}

^{*} بموجب النظام الداخلي المعدل في أيار ٢٠٠٥ تمت زيادة عدد الأمناء إلى ٢٢ أمينا.

[†] تمت تعديلات أخرى على النظام الداخلي في يوليو ٢٠٠٢ ويوليو ٢٠٠٥.

لدى استخدام مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في هذه المقدمة فإنه يشمل المعايير والتفسيرات التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومعايير المحاسبة الدولية (IASS) وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير (SIC) التي صدرت بموجب النظام الأساسي السابق.

أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية

٦ فيما يلي أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية :

- (أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً والتي تتطلب وجود معلومات في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة؛
- (ب) تعزيز الاستخدام والتطبيق للصارم لتلك المعايير؛ و
- (ج) العمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

نطاق وسلطة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- ٧ يحقق مجلس المعايير المحاسبية الدولية أهدافه مبدئياً من خلال تطوير ونشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعزيز استخدامها في الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى. وتشمل الإبلاغات المالية الأخرى على معلومات تم الحصول عليها من خارج البيانات المالية والتي تساعد في تفسير مجموعة كاملة من البيانات المالية أو تعمل على تحسين قدرة المستخدم على اتخاذ قرارات اقتصادية عالية الكفاءة. وفي عملية تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية لتعزيز أهمية تحويل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية.
- ٨ وتضع للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية. كما يمكن أن تضع تلك الشروط للعمليات والأحداث التي تنشأ بشكل رئيسي في صناعات محددة. وتستند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الإطار الذي يتناول المفاهيم التي تتضمنها المعلومات المقدمة في الهدف العام للبيانات المالية. والهدف من الإطار هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية، كما أنه يوفر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية.
- ٩ تم تصميم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكي تطبق على الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأولى لكافة المشاريع الهادفة للربح. وتتضمن المشاريع الهادفة للربح تلك المشاريع التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو أي شكل آخر كما تتضمن منظمات مثل شركات التأمين المتبادل ومنشآت التعاون المتبادل الأخرى التي توفر أرباح الأمهم أو لية منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وجزئي لمالكها أو للأعضاء أو للمشاركين في النشاط. وعلى الرغم من أنه لم يتم تصميم معيار الإبلاغ المالي الدولي لكي تطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص، إلا أن القطاع العام أو الحكومي والمشاريع التي تشارك في مثل تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة. وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الإتحاد الدولي للمحاسبين إرشاداً يفيد أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق لمشاريع الأعمال الحكومية. وتعمل لجنة القطاع العام على إعداد المعايير المحاسبية للحكومات ومشاريع القطاع العام

الأخرى بالإضافة إلى مشاريع الأعمال الحكومية، حيث تستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كافة للبيانات المالية ذات الهدف العام. ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين، على سبيل المثال، مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام. والهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي للمشروع بالإضافة إلى الأداء والتدفق النقدي للمشروع ليستفيد منها المستخدمون لدى اتخاذهم قرارات اقتصادية.

١١ وتتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان يظهر إما كافة التغييرات في حقوق الملكية أو للتغييرات في حقوق الملكية خلاف تلك التي تنشأ عن صفقات رأس المال مع المالكين والتوزيع للمالكين وبيان التدفق النقدي والمعلومات المحاسبية والملاحظات التوضيحية. ومن أجل توفير الوقت وتقليل التكاليف ولتقاضي إعادة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها سابقاً تقدم المنشأة معلومات أقل في بيانها المالي الفصلي عما تقدمه في بيانها المالي السنوي. ويخضع المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤٣ "التقرير المالية الفصلي" أدنى حد من المحتوى في البيانات المالية التامة أو المكثفة عن فترة فصلية. ويتضمن مصطلح "البيانات المالية" مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تم إعدادها لفترة فصلية أو سنوية ومن البيانات المالية المكثفة لفترة فصلية.

١٢ وفي بعض الحالات تسمح لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستخدام معالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة. ولحد تلك المعالجات في العادة ما يسمى "معالجة الإشارة المرجعية" والآخر هو "المعالجة البديلة المسموحة". ويمكن وصف البيانات المالية لأي منشأة بشكل مناسب على أنها قد تم إعدادها بالتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء تم استخدام معالجة الإشارة المرجعية أو المعالجة البديلة المسموحة.

١٣ وهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو إلزام أن تتم محاسبة العمليات والأحداث المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة متشابهة وأن تتم محاسبة العمليات والأحداث غير المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة مختلفة في كل من المنشأة خلال مدة زمنية وما بين المنشآت. وبالتالي فلا يعترف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للسماح بالاختلافات في المعالجات المحاسبية. كما أن للمجلس أبعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات والأحداث التي يسمح لها مجلس المعايير المحاسبية لأدوية باختيار الحل وأضما. نصب صلبه هدف تقليل عدد تلك الاختلافات.

١٤ للمعايير التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية تتضمن الفقرات المطبوعة بالأسود الغامق وتلك المطبوعة بشكل عادي والتي لها سلطة مكافئة. وتشير الفقرات المطبوعة بالأسود الغامق إلى المبادئ التوجيهية. ويجب قراءة المعيار الواحد ضمن محتوى الهدف المذكور في ذلك المعيار وهذه المقدمة.

١٥ تعمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إعداد تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتقديم إرشاد رسمي بشأن القضايا التي من الممكن أن تتلقى علاجاً مختلفاً أو غير مقبولاً، في غياب مثل ذلك الإرشاد.

١٦ يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ "عرض البيانات المالية" المتطلبات التالية:

يجب أن تقدم المؤسسات التي تمتلك بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بياناً صريحاً وواضحاً وغير منحرف حول الإمتثال في الملاحظات. إذ لا يجب أن توصف البيانات المالية بأنها تمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم تكن تمثل تكلفة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٧ كما أن أي تحديد لنطاق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مذكور بوضوح في ذلك المعيار.

أسلوب العمل

١٨ تم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية مناسبة شملت المحاسبين والمحاسبين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية، والأكاديميين والأفراد والمنظمات الأخرى المهمة من جميع أنحاء العالم. ويستشير مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الاجتماعات العامة مجلس المعايير الإستشاري بشأن المشاريع الكبرى وقرارات جدول الأعمال ولوائح العمل وينقش الأمور الفنية في الاجتماعات التي تكون مفتوحة للجمهور لإبداء ملاحظاته بشأنها. وتتضمن العملية اللازمة للمشاريع عادة، إما ليس ضرورياً، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة للنجمة *).

- (أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق الإطار على تلك المسائل؛
- (ب) دراسة المتطلبات والمعلومات المحاسبية الوطنية والممارسات وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية؛
- (ج) استشارة مجلس المعايير الإستشاري حول صواب إضافة الموضوع إلى برنامج عمل مجلس المعايير الإستشاري*؛
- (د) تشكيل لجنة استشارية لتقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن المشروع؛
- (هـ) نشر وثائق المناقشة لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها؛
- (و) نشر مسودة العرض التي تمت الموافقة عليها من قبل ثمانية^أ من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت في مجلس المعايير المحاسبية الدولية لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها، بما في ذلك الآراء المعارضة لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية*؛
- (ز) نشر أساس لقرارات النهائية في مسودة العرض؛
- (ح) الأخذ بالإعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إيداء الملاحظات حول وثائق المناقشات ومسودات العرض*؛
- (ط) الأخذ بالإعتبار الرغبة في عقد جلسة عامة أو الرغبة في إجراء تجارب مبدئية، وإذا اعتبرت تلك مرغوبة، العمل على عقد تلك الجلسة وإجراء مثل تلك التجارب؛
- (ي) الموافقة على المعيار من قبل ثمانية على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم التصويت وتضمين المعيار المنشور لآراء معارضة* و
- (ك) نشر أساس الاستنتاجات النهائية في المعيار وتوضيح، من بين أشياء أخرى، خطوات عملية مجلس المعايير المحاسبية الدولية اللازمة وكيف تعمل المجلس مع الملاحظات التي لُحِذها الجمهور حول مسودة العرض.

١٩ ويتم تطوير تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية لازمة تشمل المحاسبين والمحاسبين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية والأكاديميين والأفراد والمنظمات المهمة الأخرى من جميع أنحاء العالم. وتناقش لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسائل الفنية في الاجتماعات التي يحضرها الجمهور لإبداء الملاحظات. وتتضمن العملية اللازمة لكل مشروع عادة، إما ليس ضرورياً، الخطوات

^أ بموجب النظام الداخلي للمحل (يناير ٢٠٠٥) تم رفع الحد المطلوب إلى تسعة أصوات.

التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة للنجمة *):

- (أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع وللتفكير بتطبيق الإطار على تلك المسائل؛
- (ب) دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية بما فيها اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية؛
- (ج) نشر مسودة للتفسيرات لإطلاع الجمهور عليها وإيداء الملاحظات بشأنها إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الاقتراح*؛
- (د) الأخذ بالإعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إيداء الملاحظات حول مسودة للتفسير*؛
- (هـ) الموافقة على المعيار إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد التفسير بعد الأخذ بالإعتبار ملاحظات الجمهور حول مسودة التفسير*؛
- (و) الموافقة على التفسير من قبل ثمانية^١ على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم للتصويت.

توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠ يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ التاريخ المحدد في الوثيقة. وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة أو المعدلة أحكاماً انتقالية ليتم تطبيقها عند التطبيق المبني للمعايير.

٢١ ولا يوجد لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية سياسة عامة لإستثناء العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة. وعندما تستخدم البيانات المالية لمراقبة الإمتثال للحدود والإتفاقيات، فقد يكون لإحدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديد عواقب لم يتم توقعها عند صياغة الحد أو الإتفاقية بالشكل النهائي. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الشروط التي تتضمنها الإتفاقيات المصرفية أو اتفاقيات القروض قيوداً على الإجراءات المبينة في البيانات المالية المقترض. ويسند مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحقيقة أن متطلبات إعداد التقارير المالية التي تنشأ وتتغير مع الوقت هي مفهوم جيداً وستكون معروفة للأطراف عندما تدخل في الإتفاقية. ويعود الأمر لأطراف الإتفاقية لتحديد وجوب عزل الإتفاقية عن للتأثيرات المستقبلية التي قد يأتي بها ما يستجد من معايير دولية لإعداد التقارير المالية، وخلال ذلك يمكن لأطراف الإتفاقية إعادة التفاوض لتضمن آثار التغيرات في إعداد التقارير المالية بدلاً من التغيرات في الظروف المالية السائدة.

٢٢ يتم إصدار مسودات العرض إيداء الرأي فيها من ذوي العلاقة. وتبقى متطلبات المعايير الأخرى التي ستتأثر بمسودة المعيار الجديد وما لأثرها من تعديلات نافذة حتى بدء سريان المعيار المقترح واعتماد.

^١ بموجب النظام الداخلي المعدل (يوليو ٢٠٠٥) تم رفع الحد المطلوب إلى تسعة أصوات.

اللقصة

٢٣ النص الذي تمت الموافقة عليه لأية وثيقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية هو النص الذي وافق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية في اللغة الإنجليزية. ويمكن أن يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على ترجمات بلغات أخرى بشرط أن تتم إعداد تلك الترجمات بالتوافق مع العملية التي تقدم نكيدا بجودة الترجمة، كما يمكن أن يرخّص مجلس المعايير المحاسبية لترجمات أخرى.

إطار إعداد وعرض البيانات المالية

تم في شهر أبريل من عام ١٩٨٩ اعتماد إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل المجلس لينشر في شهر يوليو من عام ١٩٨٩، وتم تنبيه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل ٢٠٠١.

المحتويات

الفقرات	تمهيد
١١-١	المقدمة
٤ - ١	الغرض والوضع
٨ - ٥	النطاق
١١ - ٩	المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات
٢١-١٢	الهدف من البيانات المالية
٢١-١٥	المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي
٢١	الإيضاحات والجدول الإضافية
٢٣ - ٢٢	الفرضيات الأساسية
٢٢	أساس الإستحقاق
٢٣	الإستمرارية
٤٦-٢٤	الخصائص النوعية للبيانات المالية
٢٥	القابلية للفهم
٣٠-٢٦	الملاحة
٣٠-٢٩	المادية
٣٨-٣١	الموثوقية
٣٤-٣٣	التمثيل الصادق
٣٥	الجوهر فوق الشكل
٣٦	الحياد
٣٧	الحذر
٣٨	الإكتمال
٤٢-٣٩	قابلية المقارنة
٤٥-٤٣	القيود على المعلومات للملاحة والموثوقية
٤٣	التوقيت المناسب
٤٤	للموازنة بين المنفعة والتكلفة
٤٥	للموازنة بين الخصائص النوعية
٤٦	الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل
٨١-٤٧	عناصر البيانات للمالية
٥٢-٤٩	المركز المالي
٥٩-٥٣	الأصول
٦٤-٦٠	الإلتزامات
٦٨-٦٥	حقوق الملكية
٧٣-٦٩	الأداء
٧٧-٧٤	المخل
٨٠-٧٨	المصروفات
٨١	تحييلات الحفاظ على رأس المال

٩٨-٨٢	الإعتراف بعناصر البيئات المالية
٨٥	احتمالية تحقق منافع اقتصادية مستقبلية
٨٨-٨٦	موثوقية القياس
٩٠-٨٩	الإعتراف بالأصول
٩١	الإعتراف بالإلتزامات
٩٣-٩٢	الإعتراف بالدخل
٩٨-٩٤	الإعتراف بالمصروفات
١٠١-٩٩	قياس عناصر للبيئات المالية
١١٠-١٠٢	مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال
١٠٣-١٠٢	مفاهيم رأس المال
١١٠-١٠٤	مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الأرباح

المقدمة

تعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم. ومع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقا بينها تتسبب فيها، ربما، ظروفًا اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تنص عليه بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للبيانات المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة قد قادت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية؛ وهي على سبيل المثال: الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات. ونتج عن ذلك أيضًا استخدام لمعايير مختلفة في الاعتراف بعناصر البيانات المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. كما تثار كذلك نطاق البيانات المالية والإفصاحات المدرجة فيها.

إن لجنة معيار المحاسبة الدولية (IASB) ملتزمة بتضييق هذه الفوارق من خلال السعي لزيادة توافق القرارات، ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يسمى إليه بشكل أفضل من خلال التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.

ويعتقد مجلس إدارة لجنة معيار المحاسبة الدولية أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الحاجات المشتركة لمعظم المستخدمين. وهذا بسبب أن كافة المستخدمين تقريبًا يتخذون القرارات الاقتصادية على سبيل المثال، من أجل :

- (أ) تحديد متى يتم الشراء، أو الاحتفاظ أو بيع استثمار في حقوق الملكية؛
- (ب) تقييم تدبير الإدارة ومسؤوليتها؛
- (ج) تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه؛
- (د) تقييم الضمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمشروع؛
- (هـ) تحديد السياسات الضريبية؛
- (و) تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح؛
- (ز) تحضير وإستخدام إحصاءات الدخل القومي؛ أو
- (ح) تنظيم نشاطات المشروع.

يدرك المجلس بأية حال بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. إن هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على البيانات المالية المنشورة لمنفعة للمستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

تعد البيانات المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للإسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الأسمى ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لأجل تحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الاقتصادية إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر إتفاق عام على التغيير. لقد تم تطوير هذا الإطار ليكون ملائماً لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

الغرض والوضع

١ يضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، وللغرض من هذا الإطار هو:

- (أ) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعلاؤه مرلجمة معايير المحاسبة الدولية الموجودة؛
- (ب) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض للبيانات المالية من خلال وضع أسس لتكامل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية؛
- (ج) مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛
- (د) مساعدة معدي للبيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي؛
- (هـ) مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛
- (و) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في للبيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛ و
- (ز) تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

٢ إن هذا الإطار ليس معيار محاسبي دولي، وعليه فإنه لا يعرف معايير لأي قياس معين أو إفصاح عن أي أمر، لا شيء في هذا الإطار يتقدم على أي معيار محاسبي محدد.

٣ يقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه في عدد حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي دولي ما، وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض، فإن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي تسود على تلك التي في الإطار. ومهما كان فإنه، طالما أن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية سوف يسترشد بهذا الإطار في تطوير معايير مستقبلية وفي مرلجمته للمعايير الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة الدولية سوف تتلاشى مع مرور الزمن.

٤ سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة للمجلس في العمل بموجبه.

النطاق

٥ يتناول هذا الإطار ما يلي :

(أ) هدف البيانات المالية؛

(ب) الخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في البيانات المالية؛

(ج) التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها البيانات المالية؛ و

(د) مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

٦ يعني هذا الإطار بالبيانات المالية ذات الأهداف العامة (يشار إليها فيما بعد بـ "البيانات المالية") شاملة البيانات المالية الموحدة. إن مثل هذه القوائم تعد وتقدم على الأقل سنوياً، وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين، قد يطلبوا وتكون لديهم القدرة للحصول على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في البيانات المالية، إلا أن العديد منهم يعتمدون على البيانات المالية كمصدرهم الرئيسي للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد وعرض هذه البيانات المالية في ضوء إحتياجات هؤلاء المستخدمين. إن التقارير المالية ذات الأغراض الخاصة، على سبيل المثال النشرات التعريفية للمساهمين والعمليات الحسابية للغايات الضريبية، هي خارج نطاق هذا الإطار. ومع هذا فإنه يمكن استخدام هذا الإطار لإعداد هذه التقارير الخاصة إن كانت متطلبتها تسمح بذلك.

٧ تمثل البيانات المالية جزء من عملية التقرير المالي. وتشمل المجموعة الكاملة من هذه البيانات المالية عادة على الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغيرات في المركز المالي (والتي يمكن أن تقدم بأكثر من طريقة، وعلى سبيل المثال، كبيان للتدفقات النقدية أو كبيان لتدفق الأموال)، والإيضاحات والإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكملاً للبيانات المالية. كما يمكن أن تشمل على جداول ملاحق، ومعلومات مبنية على، أو مشتقة من تلك للبيانات، ومن المتوقع أن تقرأ مع تلك البيانات. هذه الجداول والمعلومات الإضافية يمكن أن تتناول، على سبيل المثال، المعلومات المالية للقطاعات الصناعية والجغرافية أو إيضاحات حول آثار تغيرات الأسعار. إلا أن للبيانات المالية لا تحتوي على بنود مثل تقارير المدراء وكلمة رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقاش الذي تطرحه الإدارة، ولية بنود أخرى معقدة يمكن أن يحويها التقرير المالي أو السنوي.

٨ يطبق هذا الإطار على البيانات المالية لكافة المشاريع التجارية، والصناعية ومنشآت الأعمال المصدرة للتقارير سواء أكانت في القطاع لعام أم الخاص. ويمثل المشروع المصدر للتقارير لبة منشأة يوجد لها مستخدمين يعتمدون على بياناتها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.

المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات

٩ يشمل مستخدمي البيانات المالية للمستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين

والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الاحتياجات ما يلي:

(أ) المستثمرون. إن مقامي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة اللازمة لاستثماراتهم والمعاد المتحقق منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعد في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار لشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

(ب) الموظفون. الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافئاتهم، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

(ج) المقرضون. المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تحديد فيما إذا كانت قروضهم والقوائد المترتبة عليها سوف تكفيهم عند الإستحقاق.

(د) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون. الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستكفي عند الإستحقاق. الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدون على استمرار المشروع كعميل رئيسي لهم.

(هـ) العملاء. العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.

(و) الحكومات ووكالاتها. تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المشاريع. كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

(ز) الجمهور. تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين. ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطاته.

١٠ بينما لا يمكن للبيانات المالية أن تلي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعاً. وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحلجات المستخدمين مقامي رأس المال المضارب للمشروع، فإنها سوف تلي كذلك بأغلب حلجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تليها البيانات المالية.

١١ يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض البيانات المالية للمشروع. والإدارة كذلك مهتمة بالمعلومات التي تحتويها لبيانات المالية ولو أنها قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعد في القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة. والإدارة لديها الإمكانية في

تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي إحتياجاتها الذاتية. إن التقارير حول هذه المعلومات هي، على كل حال، خارج نطاق هذا الإطار. وعلى الرغم من ذلك فإن البيانات المالية المنشورة مبينة على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

الهدف من البيانات المالية

- ١٢ تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة صريضة من المستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ١٣ أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الإحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن للبيانات المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدم لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- ١٤ وتظهر البيانات المالية كذلك نتائج للتكبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهنت إليها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التكبير الإداري أو محاسبة الإدارة إما يقومون بذلك من أجل إتخاذ قرارات اقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الإحتفاظ باستثماراتهم في المشروع أو بيعها أو ما إذا كانوا سيحددون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها.

المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي

- ١٥ إن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التوليدات. إن هذه القدرة تحدد في النهاية، على سبيل المثال، طاقة المشروع على الدفع للموظفين والموردين، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد، وسداد القروض والتوزيعات للمالكين. ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومات تلقي الضوء على المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.
- ١٦ يتأثر المركز المالي للمشروع بالموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها. وهيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع لتغيرات في البيئة التي تعمل فيها. إن المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها المشروع وعن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل. والمعلومات حول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجري فيها توزيع الأرباح و التكتفلات للنقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهم مصلحة في المشروع. وهي كذلك مفيدة في التنبؤ بمدى إهتمام نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي. والمعلومات حول السيولة والقدرة على السداد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة التزاماته المالية عندما تستحق. وتشير السيولة إلى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحسبان الإلتزامات المالية خلال هذه الفترة. أما القدرة على السداد فتشير إلى توفر النقد في المدى الأطول لمواجهة الإلتزامات المالية عندما تصبح مستحقه.

١٧ إن المعلومات حول أداء المشروع، بشكل خاص ربحيته مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحتمل أن يسيطر عليها في المستقبل، والمعلومات حول التغيرات في الأداء مهمة بهذا الخصوص. إن المعلومات حول الأداء مفيدة في للتنبؤ بطاقة المشروع على توليد تدفقات نقدية من قاعدة موارده الموجودة، كما أنها مفيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فعالية للمشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى.

١٨ المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيدة وذلك لتقييم نشاطاته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير. وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية. عند إعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطرق مختلفة، مثل جميع الموارد المالية، ورأس المال العامل، والأصول السائلة أو النقد. لم توجد محاولة في هذا الإطار لتحديد تعريف لهذه الأموال.

١٩ توفر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي، كما توفر قائمة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بواسطة بيان مالي منفصل.

٢٠ إن الأجزاء المكونة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مختلفة عن الآخر، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضاً واحداً أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين. فعلى سبيل المثال، بيان الدخل يعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالإشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي.

الإيضاحات والجدول الإضافية

٢١ تحتوي البيانات المالية على إيضاحات وجدول إضافية ومعلومات أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات حول الأخطار وعدم التاكيد الذي يؤثر على المشروع، وأية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانية العمومية (مثل احتياطات المعادن). ويمكن أن تتوفر في شكل معلومات إضافية للمعلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المشروع من جراء تغير الأسعار.

الفرضيات الأساسية

أساس الاستحقاق

٢٢ من أجل أن تتحقق أهدافها، تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي. وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها. أن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية المبينة للمنظومة على دفع واستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن إلتزامات دفع النقدية في المستقبل

ومن الموارد التي تمثل نفدية والتي سيجرى استلامها في المستقبل. وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

الإستمرارية

٢٣ يجري إعداد البيانات المالية عادة بفترض أن المشروع مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع لنية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياته بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن للبيانات المالية ربما يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

الخصائص النوعية للبيانات المالية

٢٤ للخصائص النوعية هي صفات تجعل للمعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. إن الخصائص للنوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملاءمة، والموثوقية والقابلية للمقارنة.

القابلية للفهم

٢٥ إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين. لهذا الغرض، يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها بالبيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صائقي القرارات الاقتصادية فحسب اعتماداً على أرضيات أنه من الصعب جداً فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملاءمة

٢٦ لتكون مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية للملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

٢٧ إن الدورين التنبؤي والتكديدي للمعلومات متداخلين. على سبيل المثال، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولوا التنبؤ بقدرة المنشأة في إستغلال الفرص وقدرتها على مقومة الأوضاع المعكمة. وتلعب نفس المعلومات دوراً تكديدياً فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول، على سبيل المثال، الطريقة التي يتوجب هيكلة المشروع بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها.

٢٨ غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى هم المستخدمين مباشرة، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحرركات أسعار الأوراق المالية، ومقدرة المشروع على مواجهة التزاماته عندما تصبح مستحقة. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة تنبؤ القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية من خلال الأسلوب الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية

والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال، تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل إذا تم الإفصاح على حدة لكل من البنود غير العادية والفاضة وغير المتكررة من الدخل والمصروفات.

المادية

٢٩ تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبماديتها. ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملائمتها، على سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد يمكن ويؤثر على تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المشروع بغض النظر عن مادية النتائج التي حققها القطاع الجديد في فترة التقرير. وفي حالات أخرى فإن كلا طبيعة ومادية المعلومات لها أهمية مثل مبالغ المخزون المحفوظ بها ضمن الفئات الرئيسية التي تعتبر مناسبة للعمل.

٣٠ تعتبر المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو للتحريف. وعليه فإن مفهوم المادية تضع حداً أو نقطة قطع أكثر من أو أنها خاصة لمساوية يجب للمعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.

الموثوقية

٣١ لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول .

٣٢ ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الإعراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً. على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها بموجب إجراء قانوني هي موضع نزاع، فإن إعراف للمشروع بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية من الممكن أن يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة.

التمثيل الصادق

٣٣ لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول وبالتالي، فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل للميزانية العمومية بصدق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية للمشروع بتاريخ وضع التقرير وفقاً لمقاييس الإعراف.

٣٤ إن معظم المعلومات المالية عرضة لبعض المخاطر ككونها أدنى من التمثيل للصادق الذي من المفروض أنها تصوره. وهذا ليس بسبب التحيز، ولكن إلى الصعوبات الكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التي تتسمج مع تلك العمليات المالية والأحداث. في حالات معيَّنة، يعتبر قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة بحيث أن المشروع عموماً لا يعترف بها في البيانات المالية فعلى

مبيل المثال رغم أن معظم المشاريع تولد شهرة دخلية على مرور الزمن إلا أنه في العادة من الصعب التعرف عليها أو قياس تلك الشهرة بموثوقية وفي حالات أخرى ربما يكون من الملائم الإعراف بالانصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بالإعراف بها وقياسها.

الجوهر فوق الشكل

٣٥ لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقامت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها للقانوني فحسب. إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً مطابقاً مع تلك الظاهره في شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتخلص المشروع من أصل إلى طرف آخر بطريقه من المفترض أن وثائقها نقلت ملكية الأصل إلى الطرف الآخر. ومع ذلك قد توجد اتفاقات تضمن استمرارية تمتع المشروع بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المجمده في الأصل، وفي تلك الظروف، فإن تقريرها عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تم للدخول فيها (إذا كان حقاً هناك عملية).

الحياد

٣٦ حتى تكون موثوقة، يجب أن تكون المعلومات التي تحتريها للبيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز. ولا تمكث للبيانات المالية محايدة إذا كان إختيار أو عرض المعلومات يؤثر على إتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفاً.

الحذر

٣٧ لابد من أن يكلف معدي للبيانات المالية حالات عدم التاكث المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الإنتاجي المحتمل للمصنع والمعدات وعدد مطالبات التويضات التي من الممكن أن تحدث. ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التاكث من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد البيانات المالية. ويقصد بالحذر تبني درجة من الاحتراس في إتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التاكث بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلاً بإيجاد احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات وذلك لأن البيانات المالية لن تكون محايدة وعليه فإنها لن تمكث خاصية للموثوقية.

الإكتمال

٣٨ لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة. إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملامتها.

قابلية المقارنة

٣٩ يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء. كما يجب يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمركزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للمعاملات المالية للمشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لذلك للمشروع وبطريقة ثابتة في المشاريع.

٤٠ أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وقثار هذه التغيرات. ويجب أن يمكن المستخدمين من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للمعاملات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المشاريع المختلفة. إن الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإقصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

٤١ إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تنتهش مع مفهوم الإتساق، كما يجب أن لا تصبح عائقا لإدخال معايير محاسبية مطوره. إن من غير المناسب للمشروع أن تستمر في المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث أخر إذا كانت السياسة لا تتفق مع الحفاظ على خاصية الملائمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمشروع أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة وموثوقية.

٤٢ وحيث أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع على مرور الزمن، فإن من الضروري أن تظهر القوائم المالية المعلومات الموزنية بالفترات السابقة.

القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة

التوقيت المناسب

٤٣ إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها. لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة. فلكي نقدم المعلومات بالوقت المناسب وقد يكون من الضروري غالبا تقديم التقارير عن عملية دون أن تكون كلفة أوجه العملية المالية أو الحدث الأخر معروفة. وهذا يضعف الموثوقية وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كلفة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات استخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم إتخاذ قراراتهم في لثناء ذلك. لذلك عند تحقيق التوازن بين الملائمة والموثوقية، فإن الاعتبار الحاسم يجب أن يكون تلبية حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل.

الموازنة بين المنفعة والتكلفة

٤٤ تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية. فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق للتكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات. ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهدية. وفوق ذلك فإن للتكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون

من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضاً منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، فعلى سبيل المثال، فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الإقراض على المشروع. لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة-المنفعة على أي حالة معينة، ومع هذا فإن واضعي المعايير، بشكل خاص، وكذلك معدي ومستخدمي البيانات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

الموازنة بين الخصائص النوعية

٤٥ في الممارسة العملية غالباً ما تكون عملية تخفيف التوازن بين الخصائص النوعية مطلباً ضرورياً. عامة فإن تحقيق هدف التوازن المناسب بين الخصائص النوعية تلبي الهدف من البيانات المالية. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل

٤٦ توصف البيانات المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع. ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة بيانات مالية توصل عامة ما يستنتج بأنه الصورة الصحيحة والعادلة أو تمثل بعدالة تلك المعلومات.

عناصر البيانات المالية

٤٧ تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الاقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية فهي الأصول، والالتزامات وحقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات. ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية، وتبعاً لذلك، فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريدة بهذا البيان.

٤٨ تنطوي عملية عرض هذه العناصر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل على عملية تصنيفات فرعية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المشروع من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالي

٤٩ إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

(أ) الأصل وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تكفي للمشروع.

(ب) الالتزام وهو مديونية حالية على المشروع نشأت عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب مبالغها تكفي لتغطية الموارد والتي تجسد فيها منافع اقتصادية يملكها المشروع للخارج.

(ج) حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الإلتزامات.

٥٠ تحدد تعريفات الأصول والإلتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحاول تحديد معايير الاعتراف اللازم لتبنيها قبل الاعتراف بها في الميزانية العمومية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو الإلتزامات في الميزانية العمومية لأنها لا تلي معايير الاعتراف التي تم نقاشها في الفقرات ٨٢-٩٨، وبشكل خاص يجب أن يكون للتدفق المحتمل للدخل أو الخارج من المشروع مؤيد بشكل كافي ليعني بشروط معيار الإحتمالية المشار إليه في الفقرة ٨٣ قبل الاعتراف بأصل أو الإلتزام.

٥١ وعند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الإلتزام أو حق الملكية فإن الإلتزام يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الاقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في الإلتزام لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة المعادلة للأصل ونفقت التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والإلتزام ويعترف بها هكذا في الميزانية العمومية للمستأجر.

٥٢ قد تشمل الميزانيات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الحالية على عناصر لا تحقق تعريف الأصل أو الإلتزام ولا تظهر كجزء من حقوق المالكين، إلا أن التعريفات التي شرحت في الفقرة ٤٩ تضع الأساس للمراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية الحالية وصياغة معايير محاسبية جديدة.

الأصول

٥٣ تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المشروع. ويمكن أن تكون تلك الإمكانيات إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع. كما يمكن أن تلخذ شكل القابلة للتحويل إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بدلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٥٤ تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعة أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمشروع. ويقدم النقد بذاته خدمة للمشروع وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.

٥٥ يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

- (أ) أن يستخدم منفرداً أو مجتمعاً مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع؛
- (ب) أن يستبدل مع أصول أخرى؛
- (ج) أن يستخدم لسداد الإلتزام؛ أو
- (د) أن يوزع على مالكي المشروع.

٥٦ كثير من الأصول، على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات لها شكل مادي، ولكن الرجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل. وعليه فإن براءات الاختراع وحقوق النشر، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها.

٥٧ كثير من الأصول، على سبيل المثال المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية. إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهرياً، وإذا على سبيل المثال، فإن الغار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للمشروع إن كان يسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه. ومع أن طاقة المشروع للسيطرة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه ومع ذلك من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكن المشروع، من خلال الحفاظ على تلك المعرفة الفنية سراً، للسيطرة على المنافع المتوقعة أن تتدفق عنها.

٥٨ تنشأ أصول المشروع عن عمليات وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. إن للعمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول، ومن هنا على سبيل المثال فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٥٩ هناك ارتباط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فإنه عندما يتكبد المشروع بعض النفقات فإن هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعياً للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فإن غياب النفقة لا يمنع عسراً من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية العمومية، مثال ذلك البود التي يتم التبرع بها للمشروع يمكن أن تحقق تعريف الأصل.

الإلتزامات

٦٠ إن الخاصية الأساسية للإلتزام هو أنه يمثل ديناً حالياً على المشروع. والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. يمكن للإلتزامات أن توضع قانوناً موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو مطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادة، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة للدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المنشأة. كما تنشأ الإلتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية، والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. فإذا قرر المشروع على سبيل المثال كسيلة أن يصلح الأخطاء التي تظهر في منتجه حتى بعد انتهاء مدة الضمان فإن المبالغ المتوقعة إنفاقها بخصوص السلع التي يبيع تعتبر للإلتزامات.

٦١ من الضروري إيجاد التفريق بين الإلتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فبتخاذ قرار من قبل إدارة المشروع بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي. ينشأ الإلتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقب غير قابل للنقض للحصول على أصل. وفي الحالة الأخيرة، فإن

طبيعة التعاقد غير القليلة للنقض تعني أن للتعاملات الإقتصادية للفشل في الوفاء بالإلتزام، على سبيل المثال بسبب وجود غرامات كبيرة، يجعل المشروع ذا حرية محدودة في إختيار تجنب تدفق الموارد لطرف آخر.

٦٢ إن تسديد الإلتزام الحالي يستلزم عادة قيام المشروع بالتخلي عن موارد يتجسد فيها منافع اقتصادية من أجل تلبية مطالبة للجهة الأخرى ويمكن أن يتم تسديد الإلتزام الحالي بعدة طرق، على سبيل المثال، بواسطة:

(أ) الدفع نقداً؛

(ب) تحويل أصول أخرى؛

(ج) تقديم خدمات؛

(د) استبدال ذلك الإلتزام بإلتزام آخر؛ أو

(هـ) تحويل الإلتزام إلى حق الملكية.

ويمكن أن يطفأ الإلتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

٦٣ تنتج الإلتزامات عن عمليات مالية أو لحدث أخرى سابقة. لذلك، فعلى سبيل المثال ينشئ عن الحصول على مبلغ أو إستخدام الخدمات ينشأ ذمم تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم دفعها مقدماً أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى الإلتزام بإعادة دفع القرض. ويمكن أن يعترف المشروع أيضاً بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كالإلتزامات، وفي هذه الحالة، فإن بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الإلتزام.

٦٤ بعض الإلتزامات يمكن قياسها فقط بإستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى بعض المشاريع هذه الإلتزامات بالمخصصات. وفي بعض البلدان لا تعتبر هذه المخصصات للزلات، لأن مفهوم الإلتزام معرف بشكل ضيق بحيث لا يشمل سوى المبالغ التي يمكن أن تحدد بدون الحاجة لعمل تقديرات. إن تعريف الإلتزام في الفقرة ٤٩ يتبع أسلوباً أوسع. وبالتالي عندما يتضمن المخصص إلتزام حالي وتحقيقه لبقية التعريف، هو الإلتزام حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات لدفع الضمانات المالية والمخصصات التي تغطي الإلتزامات معاشات التقاعد.

حقوق الملكية

٦٥ بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة ٤٩ على أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشمل على تصنيفات فرعية في للميزانية العمومية. على سبيل المثال في المشاريع المساهمة، فإن الأموال التي يتقنها المساهمون، والأرباح المحتفظ بها، والإحتياطيات التي تمثل حوزات من الأرباح المدورة، والإحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لأحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة في ملكية المشروع لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى استلام أرباح الأسهم الموزعة أو إسترداد رأس المال.

- ٦٦ يتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناء على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائتوه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن احتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر جزءاً للأرباح وليس مصروفات.
- ٦٧ إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والالتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة للقيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المشروع أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة للتخلص من صافي الأصول بالتكرير عند حل المشروع أو من المشروع ككل على أساس أنه مستمر.
- ٦٨ إن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال غالباً ما يتعهد بتنفيذها من قبل مشاريع مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الأموال وأشكال مختلفة من مشروعات الأعمال الحكومية. إن الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المشاريع هو في الغالب مختلف عن ذلك الذي ينطبق على المشاريع للمساهمة. على سبيل المثال هناك القليل من القيود، إن وجدت على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى المالكين أو غيرهم من المستفيدين. وعلى الرغم من ذلك فإن تعريف حق الملكية والجوانب الأخرى في هذا الإطار والتي تتعالج حق الملكية هي مناسبة لمثل هذه المشاريع.

الإداء

- ٦٩ يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الإعراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمين من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. إن هذه المفاهيم قد تم مناقشتها في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠.

- ٧٠ تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

- (أ) الدخل وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تنقلات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الإلتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية.
- (ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تنقلات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد التزمات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

- ٧١ إن تعريف الدخل والمصروفات يحددن سماتها الرئيسية ولكن لا يحولان تحديد المعايير التي يتطلب تحقيقها قبل أن يتم الإعراف بهما في قائمة الدخل. ثم مناقشة معايير الإعراف بالدخل والمصروفات في الفقرات ٨٢-٩٨.

- ٧٢ يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في بيان الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية. فعلى سبيل المثال إن من الممارسة الشائعة هو التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمشروع وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على

أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية أو ما يعادلها في المستقبل، فمثلاً، للنشاطات العرضية مثل التخلص من الإستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإن من الضروري إعطاء الاعتبار لطبيعة المشروع وعملياته. فالبنود الناشئة عن النشاطات العادية لإحدى المشاريع يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٧٣ إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح أيضاً بمقاييس متعددة لعرض أداء المشروع. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية. على سبيل المثال، فإن قائمة الدخل يمكن أن تظهر الربح الإجمالي، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية قبل الضرائب، ولربح أو الخسارة من النشاطات العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة.

الدخل

٧٤ يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفاائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز، والإيجار.

٧٥ تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة. من هنا فإنها لا تعتبر مشكلة لعنصر منفصل في هذا الإطار.

٧٦ تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداوله وتلك الناشئة عن الزيادات في القيمة المرحلة للأصول طويلة الأجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب بطرح المصاريف ذات العلاقة منها.

٧٧ يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تعزيزها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد، والذمم والبيع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات التي تم تقديمها. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات، على سبيل المثال، يمكن أن يزود المشروع المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٧٨ يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإستهلاك، وتأخذ عادة شكل التكاليف الخارجة أو استهلاك الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.

٧٩ تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٨٠ تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بافتراض المنشأة بتلك العملة. عند الإعراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخل ذات العلاقة منها.

تعديلات الحفاظ على رأس المال

٨١ إن إعادة تقييم أو إعادة عرض الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حق الملكية. وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطات إعادة تقييم. تم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠ من هذا الإطار.

الإعتراف بعناصر البيانات المالية

٨٢ الإعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر وفيه بمعايير الإعتراف المحددة في الفقرة ٨٣. وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالبالغ وإدخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل. فالبنود التي تفي بمعايير الإعتراف يجب أن يحترف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. إن الإخفاق بالإعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو للملاحظات أو المواد التفسيرية.

٨٣ إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يحترف به إذا:

- (أ) كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع؛ و
- (ب) إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٨٤ عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح جديراً للإعتراف به في البيانات المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات المادية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩ و ٣٠. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعايير التعريف والإعتراف بعنصر محدد، على سبيل المثال أصل، يتطلب تلقائياً الإعتراف بعنصر آخر، على سبيل المثال دخل أو التزام.

إحتمالية تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٨٥ يستخدم مفهوم الإحتمال في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكيد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبعد إلى أو من المشروع. إن هذا المفهوم منسجم مع حجة عدم التأكيد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع. ويتم تقييم درجة عدم التأكيد للملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية. على سبيل المثال، عندما يكون من المحتمل تحصيل النعمة المدينة، فإن من المبرر الاعتراف بها كإصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند وجود مجتمع كبير من النعم المدينة يكون هناك عادة احتمال بعدم تحصيل البعض منها، وعالية يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

موثوقية القياس

٨٦ إن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية كما سبق مناقشته في الفقرات ٣١ إلى ٣٨ من هذا الإطار. وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. على سبيل المثال، فإن المبالغ المتوقعة للحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تقي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الإحتمالية للاعتراف، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كإصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو ضمن المواد التفسيرية أو الجداول المكملة.

٨٧ إن البند الذي يفشل في وقت معين شروط الاعتراف به الواردة في الفترة ٨٣ قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

٨٨ إن البند الذي يمتلك الخصائص الأساسية للخصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية أو الجداول المكملة. ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقييم المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي البيانات المالية.

الإعتراف بالأصول

٨٩ يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المشروع وإن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٩٠ لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمشروع تتعدى الفترة المحاسبية لاجارية. وبدلاً من ذلك فإنه يلزم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في بيان الدخل. إن هذه المعالجة لا تنل على أن قصد الإدارة من تكبد النفقة كان خلافاً

لتوليد مبالغ اقتصادية مستقبلية للمشروع أو أن الإدارة تشير على غير هدى. إن ما يمكن أن يستدل من ذلك فقط هو أن درجة التأكد من تحقق المبالغ الاقتصادية للمشروع بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف بالصل.

الإعتراف بالالتزامات

٩١ يتم الإعتراف بالالتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تنفق خارجاً من الموارد التي تشكل مبالغ اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية. في الواقع العملي، لا يعترف بالالتزامات للناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها مساواة بشكل متساو (على سبيل المثال الالتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) عموماً كالتزامات في البيانات المالية. ولكن مثل هذه الالتزامات قد تحقق تعريف الالتزامات وتناهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الإعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الإعتراف بالالتزامات يستلزم الإعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الإعتراف بالدخل

٩٢ يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المبالغ الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية. وهذا يعني، في الواقع أن الإعتراف بالدخل يجري بشكل متراف مع الإعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول للناجمة عن بيع سلع أو خدمات أو للنقص في الالتزامات للناجمة عن التنازل عن دين).

٩٣ إن الإجراءات المتبعة عملياً للإعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الإعتراف في هذا الإطار. إن هذه الإجراءات موجهة عموماً إلى قصر الإعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكد.

الإعتراف بالمصروفات

٩٤ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المبالغ الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية. وهذا يعني في الواقع أن الإعتراف بالمصروفات يجري بشكل متراف مع الإعتراف بالزيادة في الالتزامات أو للنقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات استحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات).

٩٥ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الإرتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل. وهذا الإجراء، الذي يشار إليه عموماً بمقابلة للتكاليف مع الإيرادات، يتضمن الإعتراف المتراف أو للمتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. على سبيل المثال يحترف بمكونات المصروف الذي يشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يتم الإعتراف بالدخل للناجمة من بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم

المقابلة بموجب هذا الإطار لا يسمح بالإعتراف ببند في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات.

٩٦ عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده فقط بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية. إن هذا غالباً ما يكون ضروري عند الإعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الاستهلاك أو الإطفاء. إن القصد من إجراءات التوزيع هو الإعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٩٧ يعترف بالمصروف حالاً في بيان الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما، وإلى الحد الذي، لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة، للإعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية.

٩٨ ويتم كذلك الإعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد الالتزام بها دون الإعتراف بأصل، مثل الإلتزام الناشئ عن ضمانات السلع المباعة.

قياس عناصر البيانات المالية

٩٩ القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

١٠٠ يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:

(أ) **التكلفة التاريخية**. تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن الميقات العادي للنشاط.

(ب) **التكلفة الجارية**. تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يعادله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

(ج) **القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد)**. تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبلغ غير المخصوم النقدي أو ما يعادل النقدي التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن الميقات العادي للنشاط.

(د) **القيمة الحالية.** تقيد الأصول بالقيمة المخصصة للحالية لصافي التكاليف النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيد الإلتزامات بالقيمة المخصصة الحالية لصافي التكاليف النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لمداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

١٠١ إن قياس التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية. وتستخدم عادة مع لئس قياس أخرى. على سبيل المثال، تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ليهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداوله بالقيمة السوقية، وتدرج للزلات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المشاريع لئس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفاهيم رأس المال

١٠٢ تتبع معظم المشاريع المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد بياناتها المالية. بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال للمستثمر أو للقوة الشرائية للمستثمر، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المشروع. أما بموجب المفهوم للمادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فإن رأس المال يعتبر بمثابة العلاقة الإنتاجية للمشروع المتمثلة، على سبيل المثال، بوحدة الإنتاج اليومية.

١٠٣ يجب أن يتم إختيار المفهوم المناسب لرأس مال المشروع على أساس حاجات مستخدمي بياناته المالية. وعليه يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالمحافظة على رأس المال الإسمي للمستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال للمستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمشروع فإنه يتوجب إستخدام المفهوم للمادي لرأس المال. ويشير المفهوم الذي يتم إختياره إلى الهدف الذي يتم تحقيقه من تحديد الربح، حتى ولو كان هناك بعض الصعوبات في للقياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

١٠٤ إن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة ١٠٢ تؤدي لنشوء مفاهيم الحفاظ على رأس المال التالية:

(أ) **الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال.** وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية لفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين، أو معاشات منهم أثناء الفترة. يمكن أن يقياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية أو بوحدة ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال. وبمقتضى هذا المفهوم يكسب الربح فقط إذا كانت الطلقة الإنتاجية المالية (أو الفترة للتشغيلية) للمشروع (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطلقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطلقة الإنتاجية المالية في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات إلى المالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

١٠٥ يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال على كيفية تعريف المشروع لرأس المال الذي يسعى للحفاظ عليه. وهذا يوفر نقطة الوصل بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها توفر نقطة المرجعية التي بموجبها يقاس الربح، إن هذا متطلب مسبق للتمييز بين عائد المشروع على رأس المال واسترداده لرأس المال، ويمكن اعتبار التكتفات للدخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال فقط كربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد أن تم طرح المصروفات (شاملا تعديلات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسبا) من الدخل. وإذا زادت المصروفات عن الدخل يكون المبلغ المتبقي صافي الخسارة.

١٠٦ يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال إستخدام للتكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب إستخدام مفهوماً محدداً ويعتد اختيار الأساليب بمقتضى هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي يسعى المشروع للحفاظ عليه.

١٠٧ إن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التخفيضات في أسعار أصول والتزامات المشروع. وبشكل عام يعتبر المشروع محققاً على رأسماله إذا كان لديه نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديه في بداية الفترة. أي مبلغ يزيد عن أو فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحاً.

١٠٨ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال النقدي الإسمى خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادة في أسعار الأصول المملوكة أثناء لفترة أرباحاً، يشار إليها عرفاً مكاسب الحيزة أي أرباح بالمعنى للمفهوم، وقد لا يعترف بهذه الأرباح هكذا حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدت القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح الزيادة في القوة الشرائية المستمرة أثناء لفترة. وعليه فإن ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في المستوى العام للأسعار. وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

١٠٩ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطلقة الإنتاجية المالية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال أثناء لفترة. وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المشروع كتغيرات في قيمة الطلقة المالية الإنتاجية للمشروع، ومن هنا، فهي تعالج كتعديلات الحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

١١٠ إن اختيار أساس للقياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملائمة والموثوقية وعلى الإدارة، كما في حالات أخرى، السعي لتحقيق توازن بين الملائمة والموثوقية. ينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبية ويعطي إرشاداً لإعداد وعرض البيانات المالية المعدة بمقتضى النموذج الذي تم إختياره. ولا توجد لدى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية نية، في الوقت الحاضر لفرض نموذج معين فيما عدا الحالات الإستثنائية، مثل تلك للمشاريع التي تعد بياناتها المالية باستخدام عملة بلد ذو معدلات تضخم مفرطة. ولكن هذه النية سوف يعاد النظر فيها في ظل للتطورات العالمية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية

إعداد التقارير المالية للمرة الأولى

تحتوي هذه النسخة على التنقيحات الناتجة من التعديلات التالية الصادرة في ٢٠٠٤: تفسير لجنة المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ١ و ٤ وللمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ وتعديلات على المعيار ١٩ "مناافع الموظفين - المكاسب والخصائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات" للتعديل على المعيار ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس- الإنقثال والإعتراف المينخي بالأصول المالية والإلتزامات المالية. تتضمن هذه النسخة أيضاً التعديلات الصادرة في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة	١
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١	١
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	١
الأهداف	١
النطاق	١ - ٥
الإعتراف والقياس	١ - ٣٤ ب
الميزانية العمومية الإلتحائية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	١
السياسات المحاسبية	١ - ٧
الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	١٣ - ٢٥ ج
إنماج الأصول	١٥
لقيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة	١٦ - ١٩
منافع لموظفين	٢٠ - ١٢
فروقات ترجمة العملات المتراكمة	٢١ - ٢٢
الأدوات المالية المركبة	٢٣
أصول والإلتزامات للشركات التابعة والشركات للزميلة والمشاريع المشتركة	٢٤ - ٢٥
وصف الأدوات المالية للمحترف بها مبلغا	٢٥
معاملات التدفع على أساس الأسهم	٢٥ ب - ٢٥ ج
عقود التأمين	٢٥ د
لتغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات للمعاملة الداخلة	٢٥ هـ
ضمن تكلفة الممتلكات والمصالح والمعدات	٢٥ و
عقود الإيجار	٢٥ ي
قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية	٢٦ - ٣٤ ب
الإستثناءات من التطبيق بائر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	٢٦ - ٢٧
إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية	٢٨ - ٣٠
محاسبة التحوط	٣١ - ٣٤
التقديرات	٣٤ - ٣٤ ب
الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض للبيع والعمليات التشغيلية المتوقفة	٣٥ - ٤٦
العرض والإفصاح	٣٦ - ٣٧
المعلومات المقارنة	٣٦
الإعفاء من متطلب إعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩	٣٩
وللمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤	٣٩
الإستثناء من متطلب تزويد إفصاحات مقارنة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦	٣٩ ب
الإستثناء من متطلب تزويد إفصاحات مقارنة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧	٣٩ ج
الملخصات التاريخية	٣٧
تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	٣٨ - ٤٦
التصويبات	٣٩ - ٤٣
وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية	٤٣

٤٤	استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة
٤٥ - ٤٦	التقارير المالية المرحلية
٤٧-٤٨ هـ	تاريخ التنفيذ
	الملاحق
	أ تعريف المصطلحات
	ب إدماج الأعمال
	ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
	موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
	موافقة المجلس على التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ و ٦
	أساس الاستنتاجات
	إرشادات التنفيذ

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كُتِبَ بالمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١ متكور في الفقرات ١-٤٧ هـ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغامق المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق ٢^٢ فهو يرد بالخط المائل عند ذكره للمرة الأولى في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة للمصطلحات للخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات، وفي سياق المقامة إلى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يمل هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية محل التفسير رقم ٨ الخاص باللجنة الدائمة للتفسيرات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كملس رئيسي للمحاسبة". وقد وضع المجلس هذا المعيار لتتول الأمور التالية:

- (أ) أدت بعض جوانب متطلب التفسير رقم ٨ الذي يقتضي للتطبيق الكامل بأثر رجعي تكاليف تجاوزت المنافع المحتملة المتأخرة لمستخدمي البيانات المالية. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن التفسير رقم ٨ لم يقتضي للتطبيق بأثر رجعي عندما يكون ذلك غير عملي، إلا أنه لم يبين ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفسر ذلك كعلاق رئيسي أو ثانوي، كما لم يحدد أية معالجة خاصة في الحالات غير العملية.
- (ب) يمكن أن يقتضي التفسير رقم ٨ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى تطبيق إصدارين مختلفين من المعيار إذا تم إدخال نسخة جديدة خلال الفترات التي تغطيها بياناتها المالية الأولى التي تم إدخالها بموجب معايير المحاسبة الدولية وإذا نصت النسخة الجديدة على منع التطبيق بأثر رجعي.
- (ج) لم ينص التفسير رقم ٨ بوضوح ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى استخدام الفهم التحليلي في تطبيق قرارات الإعتراف والقياس بأثر رجعي.
- (د) لقد كان هناك بعض للشكوك حول كيفية تفاعل التفسير رقم ٨ مع أحكام لتقالية محددة فسي المعايير المختلفة.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بها.

مقدمة ٣ يتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل عام الإلتزام بكل معيار ساري المفعول من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب هذه المعايير. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل خاص للقيام فيما يتعلق بالميزانية العمومية الإفتتاحية المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك كنقطة بداية للمحاسبة بموجبها.

- (أ) الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات المطلوب الإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- (ب) عدم الإعتراف بالبنود كصول أو إلتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل هذا الإعتراف؛
- (ج) إعادة تصنيف البنود التي اعترفت بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للمساواة كأحد أنواع الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، لكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول والإلتزامات المعترف بها.

مقدمة ٤ : يمنح هذا المعيار إعفاءات محددة من هذه المتطلبات في مجالات معينة من المحتمل أن تتجاوز تكلفة الالتزام بها المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. كما يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض المجالات، خاصة عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاماً تصدرها الإدارة حول ظروف سابقة بعد أن تكون مخرجات عملية معينة معلومة مسبقاً.

مقدمة ٥ : يتطلب هذا المعيار إصاحات توضح كيف أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المركز المالي المبلغ عنه للمنشأة وأدائها المالي وثقافتها للتقديرات.

مقدمة ٦ : على المنشأة تطبيق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى للمعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تغطي فترة تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ، مع تشجيع التطبيق المبكر.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٧ : وكما يقتضي التفسير رقم ٨، يتطلب هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في معظم المجالات. وخلافاً للتفسير رقم ٨، فإن هذا المجال:

- (أ) يتضمن إعفاءات تهدف إلى تجنب التكاليف التي يحتمل أن تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية، وعدد ضئيل من الاستثناءات الأخرى لأسباب عملية.
- (ب) يوضح أن المنشأة تطبق أحدث نسخة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ج) يوضح كيف ترتبط تقديرات المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعدلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتقديرات التي أعدتها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.
- (د) يحدد أن الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى لا تنطبق على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.
- (هـ) يتطلب المزيد من الإفصاح بشأن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبنّي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

الأهداف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتقاريرها المالية المرحلية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك البيانات المالية، على معلومات ذات جودة عالية:

- (أ) واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض؛
- (ب) توفر نقطة بداية مناسبة للحاسبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ج) يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتكّبة للمستخدمين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:

- (أ) بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ب) كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "إعداد التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنّي فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الالتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:

- (أ) عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها؛
 - (١) بموجب متطلبات وطنية غير متسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
 - (٢) بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، باستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بياناً صريحاً وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛
 - (٣) تحتوي على بيان صريح بالالتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛
 - (٤) بموجب متطلبات وطنية غير متسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو باستخدام بعض هذه المعايير الإفرادية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو
 - (٥) بموجب متطلبات وطنية، مع تسويات لبعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ب) أعدت بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين؛

(ج) أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١^٦ "عرض البيانات المالية"؛^{١٧}

(د) لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

٤ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ولا يطبق على سبيل المثال:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن عرض البيانات المالية بموجب متطلبات وطنية، حيث أنها عرضتها سابقاً بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة بموجب متطلبات وطنية وتكون تلك البيانات المالية قد احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛^{١٨}

(ج) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كان تقرير مدققي الحسابات متحفظاً على تلك البيانات المالية.

٥ لا يطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي طبقت مسبقاً المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. وتخضع هذه للتغيرات لما يلي:

(أ) متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛^{١٩}

(ب) متطلبات إنقائية محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعتراف والقياس

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٦ على المنشأة إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتكون هذه بمثابة نقطة البداية للمحاسبة بموجبهـا. ولا تحتاج المنشأة إلى عرض ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المحددة حسب هذا المعيار.

السياسات المحاسبية

٧ يتعين على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وخلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار دولي لإعداد التقارير المالية ساري المفعول في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٣-٣٤.

٨ يجب على المنشأة أن لا تطبق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت سارية المفعول في تواريخ سابقة. ويمكن للمنشأة أن تطبق معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية لا يوجد إلزام بتطبيقه بعد إذا سمح بالتطبيق المبكر له.

مثال : التطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

خلفية

إن تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية الأولى للمنشأة^١ حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥. تقرر المنشأة^٢ عرض معلومات مقارنة في تلك البيانات المالية لسنة واحدة فقط (انظر فقرة ٣٦). وعليه، يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو بداية العمل في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ (أو إقبال العمل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣). عرضت المنشأة^٣ البيانات المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل سنوي حتى ٣١ كانون الأول من كل عام وحتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

يطلب من المنشأة^٤ تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سارية المفعول للفترة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ عند:

(أ) إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و

(ب) إعداد وعرض ميزانيتها العمومية كما في تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لعام ٢٠٠٤)، وبيان الدخل، وبيانات التخفيض في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي للسنة لغاية ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لعام ٢٠٠٤) والإصلاحيات (بما في ذلك المعلومات المقارنة لعام ٢٠٠٤).

إذا لم يكن المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية إلزامياً بعد ولكن يسمح بالتطبيق المبكر له، يُسمح للمنشأة^٥ أن لا يُطلب منها، تطبيق ذلك المعيار في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٩ تطبيق الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على التخفيضات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي استخدمت بشكل مسبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تطبق هذه الأحكام على تحول المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى إلى هذه المعايير، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ٢٥ و ١٣٤ و ٣٤ب.

١٠ باستثناء ما هو وارد في الفقرات ١٣-٣٤، على المنشأة في ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تقوم بما يلي:

(أ) الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عدم الاعتراف بالبنود كصول أو إلتزامات إذا لم تسمح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل ذلك الاعتراف؛

(ج) إعادة تصنيف البنود التي تم الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كنوع واحد من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول و الإلتزامات المعترف بها.

١١ يمكن للمؤسسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تختلف عن تلك التي تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة. وتتشابه التعديلات الناجمة عن الأحداث وللمعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولهذا على المنشأة أن تحترف مباشرة بتلك التعديلات في الأرباح المحتجزة (لو، إذا كان مناسباً، فئة أخرى من حقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٢ يحدد هذا المعيار فئتين من الاستثناءات فيما يتعلق بالبدا الذي يفيد بوجوب إلزام الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- (أ) تمنح الفقرات ١٣-٧٥ إعفاءات من بعض متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.
- (ب) تمنح الفقرات ٢٦-٣٤ تطبيقاً بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

١٣ يمكن للمنشأة أن تستخدم واحداً أو أكثر من الإعفاءات التالية:

- (أ) اندماج الأصول (الفقرة ١٥)؛
- (ب) القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة (الفقرات ١٦-١٩)؛
- (ج) منافع الموظفين (الفقرة ٢٠)؛
- (د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرتان ٢١ و ٢٢)؛
- (هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرة ٢٣)؛
- (و) أصول وإلتزامات للشركات التابعة والشركات للزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرتان ٢٤ و ٢٥)؛
- (ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة ١٢٥)؛
- (ح) معاملات الدفع على أساس الأسماء (الفقرتان ٢٥ و ٢٥ج)؛
- (ط) حقوق التأمين (الفقرة ٢٥)؛
- (ي) إزالة الإلتزامات متضمنة تكلفة الممتلكات، والمصانع والمعدات (الفقرة ٢٥هـ)؛
- (ك) عقود التأجير (الفقرة ٢٥و)؛ و
- (ل) قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعراف المبني (الفقرة ٢٥ز).

لا يتعين على المنشأة تطبيق هذه الإعفاءات قياساً مع بنود أخرى.

١٤ تشير بعض الإعفاءات أدناه إلى القيمة العادلة. وبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إسـمـاج الأعمال" كيفية تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المشتركة في عملية إسـمـاج الأعمال. وعلى المنشأة تطبيق تلك التصورات في تحديد القيم العادلة بموجب هذا المعيار ما لم يحتوي معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية على المزيد من الإرشادات المحددة حول تحديد القيم العادلة للأصل أو الإلتزام قيد البحث. ويجب أن تعكس تلك القيم العادلة ظروف العمل التي كانت قائمة في التاريخ الذي تم تحديدها فيه.

إندماج الأعمال

١٥ على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الملحق "ب" على عمليات إندماج الأعمال التي اعترفت بها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

١٦ كن المنشأة أن تختار قياس بند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقيمته العادلة، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ.

١٧ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تحيد تقييم بند في الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو قبل ذلك التاريخ، كتكلفة مقدرة في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان إعادة التقييم في ذلك التاريخ قابلاً للمقارنة على نطاق واسع مع:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) للتكلفة أو للتكلفة المستهلكة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو معدل.

١٨ إن الاختيارات الواردة في الفقرتين ١٦ و ١٧ متوفرة أيضاً لما يلي:

(أ) الاستثمارات العقارية، إذا اختارت المنشأة إستعمال نموذج للتكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة التي تلي:

(١) معايير الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (بما في ذلك القياس الذي يمكن الإعتماد عليه للتكلفة الأصلية)؛ و

(٢) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (متضمناً ذلك وجود سوق نشط).

لا يحق للمنشأة استخدام هذه الاختيارات للأصول الأخرى أو الإلتزامات.

١٩ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تكون قد وضعت تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لبعض أو جميع أصولها وإلتزاماتها من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد، نتيجة لحادث معين مثل للخصخصة أو الإكتتاب العام الأولى. ويمكن للمنشأة أن تستعمل تلك القياسات للقيمة العادلة المستندة إلى الأحداث كتكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.

منافع الموظفين

٢٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، يمكن للمنشأة أن تختار استخدام "نطاق" الذي يتسبب المجال لعدم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية. ويتطلب التطبيق بآثر رجعي لهذا الأسلوب أن تجزأ المنشأة الأرباح والخسائر الإكتوارية المترتبة من بداية خطة منافع الموظفين وحتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أجزاء معترف بها ولأخرى غير معترف بها. ولكن، يمكن للمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بكافة الأرباح والخسائر الإكتوارية المترتبة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى وإن استخدمت الأسلوب المشار إليه أعلاه المتعلق بالأرباح والخسائر الإكتوارية لللاحقة. وعليه إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الاختيار، يتعين عليها تطبيقه على جميع خطط منافع الموظفين.

٢١ يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٢٠ أ (ع) حيث يتم تحديد المبالغ لكل فترة محاسبية بآثر متتبع من تاريخ الانتقال.

فروقات ترجمة العملات المترجمة

٢١ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" أن تقوم المنشأة بما يلي:

- (أ) تصنيف بعض فروقات ترجمة العملات كعنصر منفصل من عناصر حقوق الملكية؛ و
- (ب) عند التصرف بعملية أجنبية، نقل فروقات ترجمة العملات المترجمة الخاصة بتلك العملية الأجنبية (بما في ذلك، إن كان مطبقاً، الأرباح والخسائر من التحويلات ذات العلاقة) إلى بيان الدخل كجزء من الأرباح أو الخسائر الناتج عن مثل هذا التصرف.

٢٢ لكن من غير الضروري بالنسبة لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تلتزم بهذه المتطلبات المرتبطة بفروقات ترجمة العملات المترجمة التي كانت موجودة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء:

- (أ) تُعتبر فروقات ترجمة العملات المترجمة لكافة العملات الأجنبية بأنها تساوي صفراً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ب) يجب أن تستبعد فروقات ترجمة العملات المترجمة، التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من الأرباح والخسائر ويجب أن تتضمن فروقات الترجمة النهائية.

الكموات المالية المركبة

٢٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" في البداية من المنشأة تجزئة الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الإلتزامات وحقوق الملكية. فإذا لم يعد عنصر الإلتزام قائماً، فإن التطبيق بلأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزئين من حقوق الملكية: الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائزدة المترجمة المضافة إلى عنصر الإلتزام، والجزء الآخر يمثل عنصر حق الملكية الأصلي. ولكن لا تحتاج منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب هذا المعيار أن تفصل هذين الجزئين إذا لم يكن عنصر الإلتزام قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

٢٤ إذا تحولت شركة تابعة إلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبني هذه المعايير من قبل للشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة قياس أصولها وإلتزاماتها في بياناتها المالية بأي من القيم التالية:

- (أ) المبالغ المحملة التي تتضمنها البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، بناءً على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وأثار إدماج الأعمال التي بموجبها تشتري الشركة الأم للشركة التابعة؛ و

- (ب) المبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، بناءً على تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تختلف هذه المبالغ عن تلك المشار إليها في البند (أ)؛

(١) عندما ينتج عن الإعفاءات في هذا المعيار طرق قياس تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للشركة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة. على سبيل المثال، يمكن للشركة التابعة أن تستخدم

نموذج التكلفة المذكور في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كسياسة محاسبية تتبناها، في حين يمكن أن تستخدم المجموعة نموذج إعادة التقييم.

المعالجة للمطابقة متاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يتبنى للمعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه.

٢٥ لكن إذا تبنت المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها (أو الشركة زميلة أو المشروع مشترك)، يتعين على المنشأة، في بياناتها المالية الموحدة، قياس أصول وإلتزامات الشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بنفس المبلغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة (أو للشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بعد إجراء التعديل لإستيعاب متطلبات التوحيد والتعديلات المحاسبية لحقوق الملكية وإستيعاب آثار إدماج الأعمال التي شترت فيها المنشأة الشركة التابعة. وعلى نحو مماثل، إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية للمرة الأولى في إعداد بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد إعداد بياناتها المالية الموحدة، يجب عليها قياس أصولها وإلتزاماتها بنفس المبلغ في كل من البيئتين الماليين، باستثناء تعديلات التوحيد.

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

١٢٥ على معيار المحاسبة الدولي "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" أن يحدد الأصل المالي عند الإعراف الأولي أنه متوفر للبيع، أو أن تحدد الأداة المالية (شريطة أن تلبى معايير معينة) أنها أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وبالرغم من هذا المتطلب تنطبق الإستثناءات في الحالات التالية:

(أ) يسمح لأية منشأة أن تحدد الأداة المالية على أنها متوفرة للبيع في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) المنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٦ أو بعد ذلك - هذه المنشأة يسمح لها أن تحدد في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي أصل مالي أو إلتزام مالي أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، شريطة أن يلبى الأصل أو الإلتزام المعايير في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ذلك التاريخ.

(ج) المنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك وقبل ١ سبتمبر ٢٠٠٦ - هذه المنشأة يسمح لها أن تحدد في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي أصل مالي أو إلتزام مالي أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، شريطة أن يلبى الأصل أو الإلتزام المعايير في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ذلك التاريخ، وعندما يكون تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٥ فإن هذه التعديلات ليست بحاجة لإكمالها حتى ١ سبتمبر ٢٠٠٥، ويمكن أن تشمل كذلك الأصول المالية والإلتزامات المالية للمعترف بها بين تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و ١ سبتمبر ٢٠٠٥.

(د) المنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتطبق الفقرات ١١١، ١٤٨، تطبيق ٤ب، تطبيق ٤ك، تطبيق ١٣٣، تطبيق ١٣٣ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩ و ١٢ و ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ - هذه المنشأة يسمح لها في بدء أول فترة إعداد تقارير مالية لها بموجب

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أي أصل مالي أو التزام مالي يتأهل لهذا التحديد في ذلك التاريخ حسب هذه الفقرات الجديدة والمعدلة، وعندما تبدأ أول فترة إعداد تقارير مالية للمنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٥ فإن هذه التحديدات ليست بحاجة لإكمالها حتى ١ سبتمبر ٢٠٠٥، ومن الممكن أن تشمل كذلك أصولاً مالية وإلتزامات مالية يتم الإعتراف بها بين بداية تلك الفترة و١ سبتمبر ٢٠٠٥، وإذا أعلنت المنشأة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها إعادة عرض تلك المعلومات للأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو مجموعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما المحددة في بدء أول فترة تقارير مالية تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتم إعادة العرض هذه للمعلومات المقارنة فقط إذا كانت البنود أو المجموعات المحددة قد لبست المعايير لهذا التحديد في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو للفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو إذا تم إمتلاكها بعد تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون قد لبست المعايير في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو للفقرة ١١ في تاريخ الإعتراف الأولي.

(هـ) بالنسبة للمنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٦ - بالرغم من الفقرة ٩١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أية أصول مالية وإلتزامات مالية حددتها المنشأة أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة حسب الفقرة الفرعية (ج) أو (د) أعلاه والتي حددت في السابق أنها البلد المحوط في العلاقات المحاسبية لنحوط بقيمة العادلة لا يتم تحديدها من هذه العلاقات في نفس الوقت الذي تحدد فيه أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

٢٥ب يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢٢ *للفع على أساس الأسهم* على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ، ويتم أيضاً تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ التي تستحق قبل: (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥. لكن إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكنها أن تفعل ذلك فقط إذا فصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المحددة في تاريخ القياس كما تم تعريفها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. أما بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ (مثلاً أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ)، فيجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مع ذلك أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٤٤ و ٤٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وإذا عدلت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شروط أو بنود منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يطلب من المنشأة تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إذا حدث التعديل قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥.

٢٥ج يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات الناتجة من معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتم أيضاً تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تمت تسويتها قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. أما بالنسبة للإلتزامات التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يُطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض معلومات مقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ قبل ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢.

عقود التأمين

٢٥ يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين". ويحد ذلك المعيار من التغيرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين، بما فيها التغيرات التي تجربها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والالتزامات للمعاملة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

٢٥ يتطلب التفسير ١ اللجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة تغييرات معينة في التزامات الإزالة والإستعادة والالتزامات للمعاملة إلى تكلفة الأصل الذي تنطبق به أو خصمها منها، وبعد ذلك إستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل للأصل وذلك بأثر مستقبلي على مدى عمره النافع المتبقي، ولا تحتاج الجهة المتبينة للمرة الأولى أن تمثل لهذه المتطلبات الخاصة بالتغييرات في هذه الالتزامات التي حدثت قبل تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وإذا قامت الجهة المتبينة للمرة الأولى بإستخدام هذا الإستثناء فإن عليها ما يلي:

- (أ) قياس الالتزام كما هو في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛
- (ب) إلى المدى الذي يوجد به الالتزام ضمن نطاق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقدير المبلغ الذي كان سيتم إخلاله في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الالتزام للمرة الأولى، وذلك بخصم الالتزام حتى ذلك التاريخ بإستخدام أفضل تقدير للمنشأة لسعر (أسعار) الخصم التاريخية المعلنة حسب المخاطرة التي كانت ستطبق على ذلك الالتزام على مدى الفترة التي تتخلل ذلك؛ و
- (ج) حساب الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ كما في تاريخ الانتقال إلى المعايير لإعداد التقارير المالية على أساس التقدير الحالي للعمر النافع للأصل بإستخدام سياسة الإستهلاك التي تتبناها المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

عقود الإيجار

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان تفسير يحتوي على عقد إيجار

٢٥ يمكن للجهة المتبينة للمرة الأولى تطبيق الأحكام الانتقالية في التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان الترتيب على عقد إيجار، وبناء على ذلك يمكن للجهة المتبينة للمرة الأولى تحديد ما إذا كان ترتيب قائم في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحتوي على عقد إيجار على أساس الحقائق وظروف السائدة في ذلك التاريخ.

قياس القيمة العادلة لأصول المالية أو الالتزامات المالية

٢٥ بالرغم من متطلبات الفقرتين ٧٩، يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقرة للتطبيق ٧٦ وقررة للتطبيق ١٧٦ بأحد الطرق التالية:

- (أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، أو
- (ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

الإستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

٢٦ يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المتعلقة بما يلي:

- (أ) إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرة ٢٧)؛
- (ب) محاسبة التحوط (الفقرات ٢٨-٣٠)؛

(أ) التقديرات (الفقرات ٣١-٣٤)؛ و

(ب) الأصول المصنفة بأنها أصول محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة.

إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية

٢٧ باستثناء ما هو مسموح في الفقرة ٢٧، يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي للمعاملات التي تحدث في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. وبمعنى آخر، إذا ألغت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بأصول مالية غير مشتقة أو الإلتزامات المالية غير مشتقة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة نتيجة معاملة حدث قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، يتعين عليها عدم الاعتراف بتلك الأصول والإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تكن مؤهلة للإعتراف نتيجة حدث أو معاملة لاحقة).

١٢٧ وبالرغم من نص الفقرة ٢٧، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي بموجب تاريخ تخته المنشأة؛ بشرط أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي ألغى الاعتراف بها نتيجة معاملات سابقة، قد تم الحصول عليها عند بداية المحاسبة لتلك المعاملات.

محاسبة التحوط

٢٨ وكما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس كافة المشتقات بالقيمة العادلة؛ و

(ب) إلغاء كافة الخصائر والأرباح الموجلة الناتجة عن المشتقات التي تم الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كما لو كانت أصولاً أو إلتزامات.

٢٩ يجب على المنشأة أن لا تعكس في الميزانية العمومية الافتتاحية حسب إمعير الدولي لإعداد التقارير المالية علاقة تحوط غير مؤهلة لتطبيق محاسبة التحوط عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (على سبيل المثال، عدة علاقات تحوط تكون فيها أداة التحوط أداة نقد أو خيار مكتوب؛ أو يكون البلد المحوط مركز مالي صافي؛ أو حيث يغطي التحوط مخاطر الفقد في استثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق). لكن إذا وصفت المنشأة مركز مالي صافي على أنه بند محوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فيمكنها أن تصف بنداً مفرداً ضمن ذلك المركز المالي الصافي كبند محوط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط أن تعمل ذلك في موعد انتهاء تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

٣٠ وإذا وصفت المنشأة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معاملة ما على أنها تحوط لكن لم يلبي التحوط شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فعلى المنشأة أن تطبق الفقرتين ٩١ و ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) من أجل عدم الاستمرار في محاسبة التحوط. أما المعاملات التي أبرمت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عدم وصلها بأثر رجعي على أنها تحوطات.

التقديرات

٣١ يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير مع التقديرات التي أعدت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد إجراء التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، إلا إذا كان هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

٣٢ يمكن للمنشأة أن تتلقى معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن تقديرات أعدتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وبموجب الفقرة ٣١، على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعلومات، بنفس الطريقة التي تتعامل بها مع الأحداث التي لا تستوجب التعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية

بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، لنفرض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ وظهرت معلومات جديدة في ١٥ تموز ٢٠٠٤ تتطلب مراجعة تقدير معين تم إعداده بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣. يجب أن لا تعكس المنشأة تلك المعلومات الجديدة في ميزانيتها العمومية الإقتصادية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تحتاج للتقديرات إلى تعديل نتيجة لاختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي بأن هذه التقديرات كانت خاطئة). وعوضاً عن ذلك، على المنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في بيان الدخل الخالص بها (أو إذا كان ملتزماً، بيان التغيرات الأخرى في حقوق الملكية) للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

٣٣ يمكن أن تحتاج المنشأة لإعداد تقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ومن أجل تحقيق الثبات في التطبيق مع معيار المحاسبة الدولي ١٠، يجب أن تعكس تلك التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظروف العمل التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. وبالتحديد يجب أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحوال السوق في ذلك التاريخ.

٣٤ تطبق الفقرات ٣١-٣٣ على الميزانية العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. كما تطبق أيضاً على الفترة للمقارنة المعروضة في البيانات المالية الأولى المنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، التي يتم فيها استبدال الإشارات إلى تاريخ التحول لهذه المعايير بالإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.

الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة

١٣٤ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن يتم تطبيقه بأثر مستعجل على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات للتصرف) التي تطبق عليها معايير التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع، والعمليات التشغيلية التي تطبق عليها معايير التصنيف على أنها عمليات تشغيلية متوقفة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. كما ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لتطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجميع الأصول (أو مجموعات التصرف) التي تناسب المعايير ليتم تصنيفها على أنها معدة للبيع والتشغيل التي تناسب معايير لتصنيف مصنفة على أنها متوقفة بعد أي تاريخ وقبل تاريخ نفاذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي، ويتم التزويد بالتقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه تطبيق تلك المعايير أصلاً.

٣٤ ب على المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وعلى المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى هذه المعايير في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأثر رجعي.

العرض والإفصاح

٣٥ لا يقدم هذا المعيار أية إغفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المعلومات المقارنة

٣٦ من أجل الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإعفاء من متطلب إعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

٣٦ في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ أن تعرض سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة، غير أنه لا يشترط أن تلتزم هذه المعلومات بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. وعلى المنشأة التي تختار أن تعرض معلومات مقارنة لا تلتزم بالمعيار ٣٢، والمعيار ٣٩، ومعيار التقرير ٤ في السنة الأولى لتحويلها إلى المعيار الدولي أن:

(أ) تطبق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها في المعلومات المقارنة على الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وعلى عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤؛

(ب) الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأساس المستخدم لإعداد هذه المعلومات؛ و

(ج) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعل المعلومات تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات. غير أنه يجب على المنشأة أن تعمل أي تعديل بين الميزانية العمومية في تاريخ الإبلاغ عن الفترة المقارنة (أي الميزانية العمومية التي تحتوي معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة) والميزانية العمومية في بداية فترة الإبلاغ الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أي الفترة الأولى التي تتضمن معلومات تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) على أنه ناتج عن التغيير في السياسة المحاسبية وتقدم الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٢٨ (أ-د) و (و) (ط) من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". تطبق الفقرة ٢٨ (و) (ط) فقط على المبالغ المعروضة في الميزانية العمومية في تاريخ الإبلاغ عن الفترة المقارنة.

وفي حال لاختارت المنشأة عرض معلومات مقارنة لا تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، فإن الإشارات إلى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" تحي- في حال تلك المعايير فقط- بداية فترة الإبلاغ الأولى حسب هذه المعايير .

الإستثناء من متطلب تزويد إفصاحات مقارنة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

٣٦ ب أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتختار تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لاكتشاف وتقييم الموارد المعنوية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ ليست بحاجة لعرض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ للفترة المقارنة في أول بيانات مالية لها معدة بموجب هذا المعيار .

الإستثناء من متطلب تقديم إفصاحات مقارنة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

٣٦ ج إن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتختار تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأنوات المالية: الإفصاحات" في بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليست بحاجة لعرض الإفصاحات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في هذه البيانات المالية.

الملخصات التاريخية

٣٧ تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات محددة لفترات تسبق الفترة الأولى التي عرضت لها معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يتطلب هذا المعيار التزام تلك الملخصات بمتطلبات الإعراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١. وفي أية بيانات مالية تتضمن ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يتعين على المنشأة:

- (أ) عرض المعلومات المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل واضح على أنها معلومات لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ب) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٨ على المنشأة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

التسويات

٣٩ من أجل الالتزام بالفترة ٣٨، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ما يلي:

- (أ) تسويات حقوق الملكية المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل من التاريخين التاليين:

- (١) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (٢) نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛

(ب) تسوية الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لأخر فترة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة؛ و

- (ج) الإفصاحات التي كان من الممكن أن يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *انخفاض قيمة الأصول* إذا اعترفت المنشأة بخسائر انخفاض القيمة أو العكس في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٠ يجب أن تقدم التسويات المطلوبة في الفترة ٣٩ (أ) و (ب) تفصيلات كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل. وإذا عرضت المنشأة بيان التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها، عليها أن توضح أيضاً التعديلات المادية على هذا البيان.

٤١ إذا علمت المنشأة بوجود لخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يجب أن تميز التسويات المطلوبة في الفترة ٣٩ (أ) و (ب) بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغيرات في السياسات المحاسبية.

٤٢ لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ *التغيرات في السياسات المحاسبية* التي تحدث عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. و عليه، لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية على البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعرض المنشأة البيانات المالية لفترة سابقة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية

٤٣ أ يسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو إلتزام مالي معترف به سابقاً على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو على أنه محتفظ به لغرض البيع وفقاً للفقرة ١٢٥. وعلى المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو إلتزامات مالية موصوفة في كل فئة بالإضافة إلى تصنيفها ومبلغها المحمل في البيانات المالية السابقة.

استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة

٤٤ إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفة مقدرة لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات، أو الإستثمارات العقارية، أو أصل غير ملموس (انظر الفقرتان ١٦ و ١٨)، على المنشأة أن تفصح في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لكل بند سطر في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذا المعيار، عما يلي:

- (أ) مجموع القيم العادلة تلك؛ و
- (ب) مجموع التعديلات على المبالغ المحملة المبلغ عليها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

التقارير المالية المرحلية

٤٥ من أجل الإلتزام بالفقرة ٢٨، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فعلى المنشأة أن تتوفي المتطلبات التالية بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٤:

- (أ) يجب أن يتضمن كل تقرير مالي مرحلي، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً عن الفترة المرحلية للمقارنة للسنة المالية السابقة مباشرة، للتصويات التالية:

(١) حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية تلك الفترة المرحلية المقارنة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و

(٢) الأرباح أو الخسائر بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لتلك الفترة المرحلية المقارنة (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع الأرباح أو الخسائر بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن تلك الفترة.

(ب) بالإضافة إلى المطابقات التي تتضمنها الفقرة (أ)، يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي الأول للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للتصويات المذكورة في الفقرة ٣٩ (أ) و (ب) (الدعم) بالتفاصيل المطلوبة في الفقرتين ٤٠ و ٤١) أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه التصويات.

٤٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ الحد الأدنى من الإفصاحات التي تركز على الافتراض بأن مستخدم التقرير المالي المرحلي لديهم أيضاً إمكانية الوصول إلى أحدث البيانات المالية السنوية. غير أنه بموجب هذا المعيار المحاسبة الدولي ٣٤ يتطلب المنشأة أيضاً أن تفصح عن "أية أحداث أو معاملات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية". وبناء على ذلك، إذا لم تفصح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في أحدث بياناتها

المالية السنوية المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن معلومات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، يجب أن يفصح تقريرها المالي المرحلي عن تلك المعلومات أو يشتمل على إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمنها.

تاريخ النفاذ

٤٧ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار إذا كانت يبلغاتها المالية الأولى المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. كما ويُشجع التطبيق المبكر للمعيار. وإذا كانت البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ وتطبق المنشأة هذا المعيار بدلاً من التفسير رقم ٨ تطبق معيار المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة بموجبها، ف عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٤٧ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفترتين ١٣ (ي)، ٢٥ (هـ) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتغيرات في الالتزامات الحالية للأزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة لفترة أكبر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٧ ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفترتين ١٣ (ك)، ٢٥ (و) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان الترتيب يحث على عقد إيجار لفترة أكبر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٧ ج على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٣٦ ب للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لاستكشاف وتقييم المولود المعنوية لفترة أكبر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٧ د على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠ أ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإنصاحات" لفترة أكبر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٧ هـ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفترتين ١٣ (ل)، ٢٥ (ز) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإعراف والقياس - الانتقال والإعتراف الدولي بالأصول المالية والالتزامات المالية لفترة أكبر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

الملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية

بدلية أول فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيئتها المالية الأولى حسب هذه المعايير.

التكلفة المقدرة

مبلغ يستخدم كبديل عن التكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء لاحقاً لأن المنشأة قد اعترفت مسبقاً بالأصل أو الإلتزام في تاريخ معين وأن تكلفته كانت مملوكة للتكلفة المقدرة.

القيمة العادلة

المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقلبه، أو تسوية للزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

البيانات المالية الأولى للمعدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

أول بيانات مالية سنوية تنتهي فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال بيان صريح وغير متحفظ بشأن الإلتزام بهذه المعايير.

فترة الإبلاغ الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

فترة الإبلاغ المنتهية في تاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى

المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المعيار والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشتمل:

(أ) للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) للتفسيرات التي وضعتها لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية أو للجنة الدائمة للتفسيرات السابقة.

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معايير المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

الأساس المحاسبي الذي استخدمته منشأة تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.

تاريخ التقرير

نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي.

الملحق (ب)

إندماج الأعمال

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب ١ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" بأثر رجعي على عمليات إندماج أعمال سابقة (عمليات إندماج أعمال حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). لكن إذا قامت منشأة بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أي عملية إندماج أعمال من أجل الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين عليها إعادة عرض كافة عمليات إندماج الأعمال اللاحقة، كما يتعين عليها أيضاً تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ابتداءً من نفس ذلك التاريخ. على سبيل المثال، إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض عملية إندماج أعمال حدثت في ٣٠ حزيران ٢٠٠٢، يجب عليها إعادة عرض جميع عمليات إندماج الأعمال التي حدثت بين ٣٠ حزيران ٢٠٠٢ وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عليها أيضاً أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) من تاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢.

ب ١أ لا تكون المنشأة ملزمة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة والشهرة للنتيجة عن عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم تطبق المنشأة بأثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والشهرة تلك، يجب عليها معاملتها كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلاً من اعتبارها أصول وإلتزامات للمنشأة المشتراة. لذلك، يتم التعبير عن تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة بما بالعملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو على أنها بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها باستعمال سعر الصرف المطبق بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

ب ١ب يمكن أن تطبق المنشأة بأثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناتجة عن أي مما يلي:

(أ) كافة عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) كافة عمليات إندماج الأعمال التي تختار المنشأة إعادة عرضها بغرض الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، كما تسمح بذلك الفقرة ب ١ أعلاه.

ب ٢ إذا لم تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ -بأثر رجعي على عملية إندماج أعمال سابقة، تترتب للنتائج التالية على عملية إندماج الأعمال تلك:

(أ) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للمحافظة على نفس التصنيف (مثل الإندماج بالشراء من قبل المنشأة المشتريّة القانونية، أو إندماج بالشراء عكسي من قبل المنشأة المشتراة للاقونية، أو توحيد المصالح) كما هو في بياناتها المالية المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

(ب) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بكافة أصولها وإلتزاماتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم شراؤها أو ضمها في عملية إندماج أعمال سابقة، باستثناء:

(١) بعض الأصول وإلتزامات مالية لتي ألغى الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (انظر الفقرة ٢٧)؛ و

(٢) الأصول، بما في ذلك الشهرة، والإلتزامات التي لم يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشتريّة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، والتي لا تكون مؤهلة للاعتراف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة (انظر الفقرة ب ٢(و) -ب ٢(ط)).

يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعراف بأي تغيير ناتج، وذلك من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائماً، فئة أخرى من حقوق الملكية)، ما لم ينتج التغيير عن الإعراف بأصل غير ملموس تم تضمينه سابقاً في الشهرة (انظر الفقرة ب٢(ز) (ط)).

(ج) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستلني من ميزانيتها العمومية الإفتتاحية المعدلة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أي بند معترف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة وغير مؤهل للإعتراف به كأصل أو يلتزم بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى محاسبة التغيير الناتج كما يلي:

(١) يمكن أن تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد صنفت عملية إنسجام أعمال سابقة على أنها عملية لأنماج بالشراء واعترفت ببند غير مؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨/ الأصول غير الملموسة^١ على أنه أصل غير ملموس. ويجب عليها إعادة تصنيف ذلك البند (وإن وجد، والضرائب المؤجلة ذات العلاقة وحقوق الأقلية) كجزء من الشهرة (ما لم تقطع للشهرة مباشرة من حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، انظر الفقرة ب٢(ز) (ط) والفقرة ب٢(ط)).

(٢) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعراف بكافة التغييرات الأخرى الناتجة في الأرباح المحتجزة^١.

(د) تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياساً لاحقاً لبعض الأصول والإلتزامات على أساس لا يعتمد على التكلفة الأصلية مثل القيمة العادلة. وعلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيس هذه الأصول والإلتزامات على ذلك الأساس في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، حتى لو تم شرائها أو ضمانها في عملية إنسجام أعمال سابقة. وعليها الإعراف بأي تغيير ناتج في المبلغ المحمل من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائماً، فئة أخرى من حقوق الملكية) عوضاً عن الشهرة.

(هـ) مباشرة بعد عملية إنسجام الأعمال، يكون المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للأصول المشتركة والإلتزامات المضمونة في عملية إنسجام الأعمال تلك هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ. وإذا تطلبت هذه المعايير قياساً على أساس التكلفة لتلك الأصول والإلتزامات في تاريخ لاحق، تكون تلك التكلفة المقدرة أساساً للإستهلاك أو الإطفاء من تاريخ إنسجام الأعمال.

(و) إذا لم يتم الإعراف بأصل مشترى أو يلتزم مضمون في عملية إنسجام أعمال سابقة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فلا يكون له تكلفة مقدرة قيمتها صفر في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبدلاً من ذلك، يكون على المنشأة المشتري الإعراف به وقياسه في ميزانيتها العمومية الموحدة على أساس أن المعايير لدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب ذلك في الميزانية العمومية للمنشأة المشتركة. ولتوضيح ذلك: إذا لم تتم المنشأة المشتركة، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، برسملة الإيجارات التمويلية المشتركة في عملية إنسجام أعمال سابقة، يتعين عليها رسملة تلك الإيجارات في بياناتها المالية الموحدة، كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" من المنشأة المشتركة تطبيقه في ميزانيتها العمومية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تضمين أصل أو يلتزم معين في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكن سيتم الإعراف به بشكل منفصل بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يبقى ذلك الأصل أو يلتزم في الشهرة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعراف به في البيانات المالية للمنشأة المشتركة.

^١ تتضمن تلك التغييرات صلايات إعادة التصنيف من أو إلى الأصول غير الملموسة إذا لم يتم الإعراف بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها أصل. وينشأ ذلك (أ) عندما تقطع المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الشهرة مباشرة من حقوق الملكية (ب) أو عندما لا تشمل المنشأة عملية لأنماج الأعمال على أنها عملية إنسجام بالشراء.

(ز) يكون المبلغ المحمل للشهرة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بعد إجراء التعديلات الثلاث التالية:

(١) إذا اقتضت ذلك الفقرة ب٢(ج)(ط) أعلاه، بتعين على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى زيادة المبلغ المحمل للشهرة عند إعادة تصنيف بند معين اعترفت به على أنه أصل غير ملموس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وعلى نحو مماثل، إذا تطلبت الفقرة ب٢(د) من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بأصل غير ملموس تم تضمينه في شهرة معترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تخفيض المبلغ المحمل للشهرة وفقاً لذلك (وحيثما كان ذلك قابل للتطبيق، تعديل الضرر للرب المؤجلة حقوق الأقلية).

(٢) إن البند الطارئ الذي يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء لعملية إدماج أعمال سابقة يمكن تسويته قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا أمكن إجراء تقدير موثوق للبند الطارئ وكان عملية دفعه مرجحة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل الشهرة بذلك المبلغ. وعلى نحو مماثل، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبلغ المحمل للشهرة إذا لم يعد بالإمكان قياس البند الطارئ المعترف به سابقاً بموثوقية أو أن عملية دفعه لم تعد مرجحة.

(٣) بغض النظر عما إذا كانت هناك أية إشارة إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" في تحليل الشهرة لمعرفة احتمالات إنخفاض القيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفي الاعتراف بأي خسائر انخفاض قيمة ناتجة في الأرباح المحتجزة (أو في فائض إعادة التقييم، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ذلك). ويجب أن يستند اختبار إنخفاض القيمة إلى الظروف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ح) لا يجب إجراء أية تعديلات أخرى على المبلغ المحمل للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، لا ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض المبلغ المسجل للشهرة:

(١) لاستبعاد البحث والتطوير الجاري الذي تم شراؤه في عملية إدماج الأعمال تلك (ما لم يكن الأصل غير الملموس ذو العلاقة مؤهلاً للاعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة)؛

(٢) لتحديد الإطفاء السابق للشهرة؛ و

(٣) لعكس تعديلات الشهرة التي لم يسمح بها معيار التقرير ٢، لكن تم إجراءها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، نتيجة لتعديلات على الأصول والالتزامات بين تاريخ إدماج الأعمال وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ط) إذا اعترفت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، يجب عليها القيام بما يلي:

(١) عدم الاعتراف بتلك الشهرة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، يجب عليها أن لا تنقل تلك الشهرة إلى بيان للسندل إذا تصرفات بالشركة التابعة أو إذا خفضت قيمة الاستثمار في الشركة التابعة.

(٢) الاعتراف في الأرباح المحتجزة بالتعديلات الناتجة عن تسوية لاحقة لبند طارئ يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء.

(ي) قد لا تكون منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد دمجت، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، شركة تابعة تم شراؤها في عملية اندماج أعمال سابقة (على سبيل المثال، لأن الشركة الأم لم تعتبرها شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أو أنها لم تقم بإعداد بيانات مالية موحدة). ويتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبالغ المحملة لأصول والالتزامات للشركة التابعة إلى المبالغ التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للشركة التابعة. وتسوي للتكلفة المقدرة للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للفرق ما بين:

(١) حصة الشركة الأم في تلك المبالغ المحملة للمعدة؛ و

(٢) التكلفة الواردة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم للخاصة باستثمارها في الشركة التابعة.

(ك) يذبح قياس حقوق الأقلية والضرريبة المؤجلة من قياس الأصول والالتزامات الأخرى، وبناء على ذلك، فإن التعديلات المذكورة أعلاه على الأصول والالتزامات المعترف بها تؤثر على حقوق الأقلية والضرريبة المؤجلة.

ب٣ ينطبق أيضاً الإعفاء الخاص بعمليات اندماج الأصول السابقة على عمليات الاندماج بالشراء السابقة للاستثمارات في الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة. وزيادة على ذلك، ينطبق التاريخ الذي تم اختياره في الفقرة ب١ بالتسوي على كافة عمليات الاندماج بالشراء تلك.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، تصبح هذه التعديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^٦ من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي الرئيس

ثوماس إي جونز نائب الرئيس

ماري إي بارت

هانز-جورج برونز

لنتوني تي كوب

روبرت جارنيت

جيبيرت جيلارد

جيمس جيه ليسانرينغ

ولرن ملكريجور

باتريشيا إل لومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جولاري وايتينغتون

تاتسومي يامادا

موافقة المجلس على التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على تعديلات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "استكشاف وتقييم المولد للمعدلة" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الأربعة عشر.

سير ديفيد تويدي الرئيس

ثوماس إي جونز نائب الرئيس

ماري إي بارث

هانز-جورج برونز

أنتوني تي كوب

روبرت جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسزنيغ

وارن ماكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جيوفري وليتينغتون

تاتسومي يامادا

المحتويات

الفقرات

أساس الاستنتاجات حول

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

٣ - ١	استنتاج	المقدمة
٦ - ٤	استنتاج	النطاق
١٥ - ٧	استنتاج	مفاهيم أساسية
٨ - ٧	استنتاج	معلومات مفيدة للمستخدمين
١٠ - ٩	استنتاج	قابلية المقارنة
١٥ - ١١	استنتاج	النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٨٤ - ١٦	استنتاج	الميزانية للصومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
١٩ - ١٧	استنتاج	الإعتراف
٢٣ - ٢٠	استنتاج	إلغاء الإعتراف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة
٢٩ - ٢٤	استنتاج	القياس
٢٩ - ٢٦	استنتاج	المنافع والتكاليف
٦٣ - ٣٠	استنتاج	الإعطاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
٤١ - ٣١	استنتاج	إدماج الأصول
٤٧ - ٤١	استنتاج	القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة
٥٢ - ٤٨	استنتاج	منافع الموظفين
٥٥ - ٥٣	استنتاج	فروقات ترجمة العملات المتراكمة
٥٨ - ٥٦	استنتاج	الأدوات المالية المركبة
٦٣ - ٥٩	استنتاج	أصول وإلتزامات الشركات للتبعية والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
١٦٣	استنتاج	وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً
١٦٣	استنتاج	معاملات الدفع على أساس الأسهم
١٦٣	استنتاج	التخيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات للمعاملة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات
١٦٣	استنتاج	عقود الإيجار
٧٣ - ٦٤	استنتاج	الإعطاءات الأخرى المحتملة المرفوضة
٦٦ - ٦٥	استنتاج	المشتقات الضمنية
٦٧	استنتاج	التضخم المرتفع
٦٨ - ٦٨	استنتاج	الأصول غير الملمومة
٧٣ - ٧٢	استنتاج	تكاليف العملية: الأدوات المالية
١٨٣ - ٧٤	استنتاج	الوصف بآثر رجعي
٨٠ - ٧٥	استنتاج	محاسبة التحوط
١٨٣ - ٨١	استنتاج	الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع
٨٤	استنتاج	التقديرات
٨٥ - ٩٦	استنتاج	العرض والإفصاح
٨٥ - ٨٩	استنتاج	المعلومات للمقارنة
٩٠	استنتاج	الملخصات التاريخية
٩١ - ٩٥	استنتاج	تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٩٦	استنتاج	التقارير المالية المرحلية

أساس الاستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

١ يستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا إعتبرات مجلس معيير المحاسبة الدولية في لتوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

٢ يستنتاج ٢ تناول النصير رقم ٨ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة المصادر عام ١٩٩٨، أمور نشأت عندما تبنت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى. وفي عام ٢٠٠١، بدأ المجلس مشروعاً لمراجعة النصير رقم ٨. وفي تموز ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ١ بعنوان تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٣١ تشرين الأول ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ٨٣ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض ١.

٣ يستنتاج ٣ لكتسب هذا المشروع أهمية إضافية بسبب المتطلب الذي يقتضي من شركات الإتحاد الأوروبي المدرجة في البورصات أن تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة. لينتداه من عام ٢٠٠٥، كما أعلنت عدة دول أخرى بأنها ستسمح أو تطلب من المنشآت تبني هذه المعايير في السنوات القليلة المقبلة. ورغم ذلك، كان هدف المجلس من وضع هذا المعيار هو إيجاد حلول مناسبة لأية منشأة، في أي مكان في العالم، بغض النظر عما إذا حدث تبني مثل هذه المعايير عام ٢٠٠٥ أو في تاريخ آخر.

النطاق

٤ يستنتاج ٤ يطبق هذا المعيار على المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى). واقتراح البعض أنه يجب عدم اعتبار المنشأة على أنها منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى إذا تضمنت بياناتها المالية السابقة بياناً صريحاً بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء حالات عدم التقيد المحددة (والصریحة). كما لاحتج هؤلاء بأن البيان للصریح بالإلتزام يؤكد أن المنشأة تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساساً محاسبياً، حتى لو لم تلتزم المنشأة بكل متطلب يرد في كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية. واعتبر البعض هذا النقش ذو أهمية بشكل خاص إذا التزمت المنشأة في السابق بكافة متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكنها لم تقدم بعض الإصلاحات المطلوبة ومنها على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١٤ "التقارير المالية حسب القطاعات" أو البيان الصريح بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

٥ يستنتاج ٥ من أجل تنفيذ ذلك المنهج، من الضروري تحديد عدد حالات عدم التقيد اللازمة - ومدى أهميتها - قبل أن تستجج المنشأة أنها لم تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن وجهة نظر المجلس، سيؤدي هذا الأمر إلى مزيد من التقيد وعدم التوكد. كما أنه لا يجب اعتبار أن المنشأة تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تقدم جميع الإفصاحات التي تقتضيها هذه المعايير، لأن ذلك المنهج سيقلل من أهمية الإفصاحات ويقال من شأن الجهود التي تبذل لتعزيز

الإنترلم الكامل بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لذلك يحتوي هذا المعيار اختصاراً بسيطاً يعطي إجابة غير مبهمّة: تكون المنشأة قد تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا، فقط إذا، احتوت بياناتها المالية على بيان صريح وغير متحفظ بشأن الإنترلم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣ من هذا المعيار).

استنتاج ٦ إذا احتوت البيانات المالية للمنشأة في السنوات السابقة على ذلك البيان، فإن أي حالات مادية لعدم التقيد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفسّح عنها أو غير مفسّح عنها تعتبر أخطاءاً. وتطوّل للمنشأة معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" من أجل تصحيحها.

مفاهيم أساسية

معلومات مفيدة للمستخدمين

استنتاج ٧ من خلال وضع متطلبات الاعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، أشار المجلس إلى هدف البيانات المالية، كما هو مبين في "إطار إعداد وعرض للبيانات المالية". وينص هذا الإطار على أن هدف البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمنشأة معينة تكون مفيدة لنتائج عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

استنتاج ٨ ويحدد الإطار المذكور أربعة خصائص نوعية تجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. باختصار، يجب أن تكون المعلومات:

(أ) مفهومة بسرعة من قبل المستخدمين.

(ب) ذات علاقة بالاحتياجات المستخدمين فيما يخص اتخاذ القرارات.

(ج) موثوقة، وبعبارة أخرى، يجب أن تكون البيانات المالية:

(١) تمثل بصدق العمليات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها، أو التي يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن تمثلها؛

(٢) تمثل العمليات والأحداث الأخرى وفقاً لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس لمجرد شكلها القانوني؛

(٣) حيادية، بمعنى غير منحازة؛

(٤) تؤكد الشكوك التي تحيط حتمياً بالعديد من الأحداث والظروف وذلك من خلال ممارسة الحيطة والحذر؛ و

(٥) كاملة ضمن حدود الأهمية والتكلفة.

(د) قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تقدمها المنشأة في بياناتها المالية عبر الوقت، والمعلومات المقدمة في البيانات المالية لمنشآت أخرى.

قابلية المقارنة

استنتاج ٩ تشير الفقرة السابقة إلى أهمية خاصة قابلية للمقارنة. ومثالها، يحقق نظام تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة قابلية المقارنة:

(أ) لدخل المنشأة عبر مرور الوقت؛

(ب) بين منشآت تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى؛ و

(ج) بين منشآت تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ومنشآت طبقت مسبقاً هذه المعايير.

إستنتاج ١٠ أولى التفسير رقم ٨ الأولية لضمان قابلية المقارنة بين منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ومنشآت سبق أن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وقد اعتمد على أساس المبدأ الذي يفيد بوجود إنترزلم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بنفس المعايير التي تنقزم بها المنشأة التي سبق وأن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وعلى أية حال، قرر المجلس أنه من الأكثر أهمية تحقيق قابلية المقارنة عبر مرور الوقت ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وبين منشآت مختلفة تتبنى هذه المعايير لأول مرة في تاريخ محدد. إن تحقيق قابلية المقارنة بين منشآت تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومنشآت سبق وأن طبقت هذه المعايير هو هدف ثانوي.

النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١١ تقتضي الفقرات ٧-٩ من هذا المعيار أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دون الأخذ بالإعتبار النسخ المستبدلة أو المحذلة. وهذا الأمر:

- (أ) يعزز من قابلية المقارنة، لأنه يتم إعداد المعلومات الواردة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى على أساس منسجم عبر مرور الوقت؛
- (ب) يعطي للمستخدمين معلومات مقارنة يتم إعدادها باستخدام نسخ لاحقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويعتبرها المجلس أفضل من النسخ المستبدلة؛ و
- (ج) يؤدي إلى تقييد التكاليف غير الضرورية.

إستنتاج ١٢ بشكل عام، لا تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى (الفقرة ٩ من هذا المعيار). وتتطلب بعض هذه الأحكام الانتقالية أو تسمح للمنشأة التي سبق وأن قامت بإعداد تقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلباً جديداً بأثر رجعي. وعصوماً تعكس هذه الأحكام إستنتاجاً بأن لحد العاملين التاليين أو كلاهما موجود في حالة محددة:

- (أ) يمكن أن يكون التطبيق بأثر رجعي أمراً صعباً أو ينطوي على تكاليف تفوق المنافع المحتملة. ويسمح هذا المعيار للتطبيق بأثر مستقبلي في حالات محددة عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملاً حيث (الفقرات ٣٠ - إستنتاج ٣٧٣).
- (ب) هناك خطر لبساءة إذا تطلب التطبيق بأثر رجعي أحكاماً تصدرها الإدارة بشأن ظروف سابقة بعد أن تكون نتيجة عملية معينة معلومة مسبقاً. ويمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في بعض المجالات عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملاً حيث (الفقرات ٧٤ - إستنتاج ٣٨٤).

إستنتاج ١٣ نقترح البعض ثلاثة أسباب إضافية للسماح بالتطبيق بأثر مستقبلي أو لشرطه في بعض الحالات:

- (أ) لتخفيف العوالب غير المتوقعة لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية إذا استخدم طرف آخر الأدوات المالية لمراقبة الإنترزلم بعدد أو اتفاقية ما. لكن من وجهة نظر المجلس، فإن الأمر يعود لأطراف الاتفاقية لتحديد ما إذا يجب تجنب الاتفاقية آثار معيار دولي لإعداد التقارير المالية في المستقبل، وإذا لم يكن الأمر كذلك، كيف يمكنهم إعادة التفاوض بشأنها بحيث تعكس التغييرات في المركز المالي ذو الصلة عوضاً عن التغييرات في الإبلاغ (الفقرة ٢١ من مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

(ب) إعطاء منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية نفس الخيارات المحاسبية التي تمنح لمنشأة سبق وأن طبقت هذه المعايير. غير أن السماح بالتطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد يتعارض مع الهدف الرئيسي للمجلس بشأن قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٠ - إستنتاج ١٠). وعليه، لم يتبنى المجلس سياسة عامة لمنح المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى نفس الخيارات المحاسبية للتطبيق بأثر مستقبلي التي تمنحها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة لمنشآت سبق وأن طبقت

هذه المعايير. وتتألف الفقرات "إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٣" حالة محددة واحدة، وهي إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

(ج) لتجنب التمييز لصعب بين التغيرات في التقديرات والتغيرات في أسس عمل التقديرات. غير أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لا تحتاج لأن تقوم بهذا التمييز عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لذلك لا يتضمن هذا المعيار إعفاءات على هذه الأسس. وإذا أدركت المنشأة أن هناك أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يتطلب هذا المعيار منها أن تصحح عن تصحيح هذه الأخطاء (الفقرة ٤١ من هذا المعيار).

إستنتاج ١٤ سوف ينظر المجلس في كل حالة على حدة عندما يصدر معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية سواءاً كان يجب أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تلك المعيار بسائر رجعي أو مستقبلي. ويتوقع المجلس أن يكون التطبيق بأثر رجعي ملائماً في معظم الحالات، بالنظر إلى هدفه الرئيسي المتمثل بقابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. لكن إذا إستنتج المجلس في حالة معينة أن التطبيق للمستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو أمر مبرر، سيعمل على تعديل هذا المعيار عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. نتيجة لذلك، سوف يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كافة المواد حول تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، ولن تشير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى إلى منشآت تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى (باستثناء و عند الحاجة فقط، ما يتعلق بأسس الاستنتاجات والتعديلات اللاحقة).

إستنتاج ١٥ بموجب المقترحات المقدمة في مسودة العرض ١، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تختار تطبيق هذه المعايير كما لو أنها كانت تطبقها دائماً. لقد كان الهدف الرئيسي من هذا المنهج البديل مساعدة المنشأة التي لم ترغب في استخدام أي من الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١، لأنها كانت تراكم مسبقاً معلومات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية دون عرض البيانات المالية حسب هذه المعايير. ولتمكين منشأة تستخدم هذا المنهج من استخدام المعلومات التي جمعتها سابقاً، تقتضي منها مسودة العرض ١ أن تأخذ في اعتبارها النسخ المستنبطة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا اقتضت نسخ أحدث التطبيق بأثر مستقبلي. على أية حال، وكما هو موضح في الفقرتين "إستنتاج ٢٨ وإستنتاج ٢٩"، فقد تخلى المجلس عما ورد في مسودة العرض ١ من سياسة اعتماد جميع الإعفاءات أو لا شيء منها. ولأن هذا الأمر ألغى سبب وجود المنهج البديل، فقد حذفه المجلس عند الصياغة النهائية لهذا المعيار.

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١٦ تعتبر الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بمثابة نقطة البداية في نظام محاسبتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتوضح الفقرات التالية كيف استخدم المجلس الإطار في وضع متطلبات الاعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الإعتراف

إستنتاج ١٧ أخذ المجلس في اعتباره إقراراً مفاده أنه يجب أن لا يتطلب هذا المعيار من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فحص العمليات التي حدثت قبل بداية "الفترة السابقة" التي تمتد، مثلاً، من ثلاث إلى خمس سنوات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجادل البعض بالقول بأن هذه ستكون وسيلة عملية لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعطاء مستوى عالٍ من الشفافية وقابلية المقارنة، دون تكبد تكلفة فحص عمليات قيمة جداً. وقد أشاروا إلى سبقتين محدنتين للأحكام الانتقالية سمح بموجبهما للمنشأة حذف بعض الأصول والإلتزامات من ميزانيتها العمومية:

(أ) منعت نسخة سابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" إعادة

عرض التوريق المالي، أو النقل، أو معاملات إلغاء الإعزاف الأخرى التي تم إيرادها قبل بداية السنة المالية التي تم فيها تطبيق المعيار بشكل أولي.

(ب) سمحت بعض معايير المحاسبة الوطنية ومعيير المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة الإجراءات" (المستبدل عام ١٩٩٧ بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "تقود الإجراءات") للتطبيق بأثر مستقبلي لمتطلب يقتضي من المصنّجين رسملة الإجراءات التمويلية، وبموجب هذا المنهج، لا يطلب من المصنّج الاعتراف بالإعزاف بالإنجازات التمويلية والأصول المؤجّرة ذات العلاقة بالنسبة لعقود الإجراءات التي بدأت قبل تاريخ محدد.

إستنتاج ١٨ غير أن تحديد لفترة السابقة يمكن أن يؤدي إلى حذف أصول أو للإزمات مالية من الميزانية العمومية الإفتتاحية المنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ونقل الحذوفات المالية من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار أعلاه، وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه يجب على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار المذكور أن:

(أ) تتضمن كافة الأصول والإزمات المطلوب الاعتراف فيها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء ما يلي:

(١) بعض الأصول أو الإزمات المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات "إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٣") و

(٢) الشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإزمات المضمونة في عملية لإنتاج أعمال سابقة، لم يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشتري بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وغير مؤهلة أيضاً للإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة (الفقرات "إستنتاج ٣١ - إستنتاج ٤٠").

(ب) عدم الإبلاغ عن البنود كأصول أو للإزمات إذا لم تكن مؤهلة للإعتراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ١٩ يمكن تصنيف بعض الأدوات المالية على أنها حقوق ملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لكن يمكن تصنيفها كإزمات مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". وقد طلب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ تعديد الفترة الإنتقالية لتمكين الجهة المصدرة لهذه الأدوات من إعادة التفاوض بشأن العقود التي تشير إلى نسب الدين إلى حقوق الملكية، وبالرغم أنه قد يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عوالب غير متوقعة إذا ما استخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإنترلم بعقد أو إفتالية ما، فإن ذلك الإحتمال لا يبرر من وجهة نظر المجلس التطبيق بأثر مستقبلي (الفقرة "إستنتاج ١٣").

إلغاء الاعتراف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

إستنتاج ٢٠ يمكن أن تكون المنشأة قد ألغت الاعتراف بأصول أو للإزمات مالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة غير المؤهلة لإلغاء الاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩. وفقرت مسودة العرض ١ أنه ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بتلك الأصول والإزمات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وقد طلب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ من المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أو الإقتضاء منها عدم إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة، بناء على الأسس التالية:

(أ) يكون إعادة عرض عمليات إلغاء إعتراف سابقة أمراً مكلفاً، لا سيما إذا انطوى إعادة العرض على تحديد للقيمة العادلة لأصول والإزمات خدمة الفائدة المحتجزة والمكونات الأخرى المحتفظ بها في عملية توريق مالي معقدة، وعلاوة على ذلك، قد يكون من الصعب الحصول على معلومات بشأن أصول مالية تحتفظ بها الأطراف المنقول لها التي لا تخضع لسيطرة الناقل.

(ب) يضعف إعادة العرض من التأكيد القانوني المتوقع من الأطراف الذين أبرموا عمليات على أساس القواعد المحاسبية التي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت.

(ج) لم يطلب أو يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قبل التصديقات المقترحة في حزيران ٢٠٠٢، من المنشآت إعادة عرض عمليات إلغاء إعراف سابقة. وبدون إعفاء مماثل، فإن المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ستتضرر بشكل غير عادل.

(د) إن ينتج عن التطبيق بلأثر رجعي قياس منسجم، حيث تحتاج المنشآت إلى إعادة تصنيف معلومات بشأن عمليات سابقة للإستفادة منها في الفهم التحليلي.

إستنتاج ٢١ لقد أخذ المجلس في اعتباره هذه المناقشات عند إعداد مسودة العرض ١. وكانت أسباب المجلس وراء المقترح الوارد في مسودة العرض ١ كالتالي:

(أ) إن حذف الأصول أو الإلتزامات المالية سوف يقلل من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية للمنشأة. كما أن العديد من العمليات قيد المناقشة كبيرة وسيكون لها آثار على مدى سنوات عديدة.

(ب) إن مثل هذا الإعفاء لا يكون منسجما مع مسودة العرض المؤرخة في حزيران ٢٠٠٢ الخاصة بالتصديقات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو تحقيق قابلية المقارنة عبر الوقت ضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويتعارض التطبيق بلأثر مستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية مع ذلك الهدف الرئيسي، حتى لو كان التطبيق بلأثر مستقبلي متاحا للمنشآت التي سبق وأن طبقت هذه المعايير.

(د) بالرغم أنه يمكن أن يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غير متوقعة إذا ما استخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بقصد أو إتفاقية ما، فإن ذلك الإحتمال لا يبرر التطبيق بلأثر مستقبلي (الفقرة "إستنتاج ١٣ (أ)").

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس استنتج رغم ذلك، لدى صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، أنه من السابق لأوانه أن يطلب معالجة مختلفة عن النسخة الحالية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ قبل إتمام التصديقات المقترحة عليه. وبناء على ذلك، اقتضى هذا المعيار في الأصل نفس المعالجة التي اقتضتها النسخة الحالية في ذلك الوقت من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعمليات إلغاء الإعراف قبل تاريخ نفاذ تلك النسخة، أي أن أية أصول أو إلتزامات مالية تم إلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة قبل السنوات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ يبقى بها لاغيا. ووفق المجلس على أنه يمكن أن يحل أو يلغي هذا الإعفاء عند إتمام التصديقات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٢٣ أعاد المجلس النظر في هذه المسألة عند إكمال مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣. وقرر المجلس الاحتفاظ بالمطلوبات الإنتقالية كما هي مبينة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، للأسباب المذكورة في الفقرة "إستنتاج ٢٠". إلا أن المجلس عدل التاريخ الذي طلب فيه البدء بتطبيق للمعيار بلأثر مستقبلي على العمليات التي تحدث في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، من أجل التغلب على الصعوبات العملية الناتجة عن إعادة عرض العمليات التي تم إلغاء الإعراف بها قبل ذلك التاريخ.

إستنتاج ٢٤ كما أشار المجلس إلى أن البيانات المالية، التي تتضمن أصولا وإلتزامات مالية يتم حذفها خلافا لذلك بموجب أحكام هذا المعيار، تكون أكثر اكتمالا وبالتالي أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية. لذلك قرر المجلس السماح بتطبيق لمطلوبات إلغاء الإعراف بلأثر رجعي. كما قرر أيضا أن التطبيق بلأثر رجعي يجب أن يقتصر على الحالات التي يتم فيها الحصول على المعلومات اللازمة

لتطبيق هذا المعيار على العمليات السابقة في الوقت الذي تتم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل أولي، ويمنع هذا التحديد الإستخدام غير المقبول للفهم التحليلي.

إستنتاج ٢٣ ألغى المجلس من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التعديلات اللاحقة التالية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي استحدثت عندما تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لأن هذه الإيضاحات واضحة والنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في الفقرات تنفيذ ٢٦ - تنفيذ ٣١ وتطبيق ٥٣ من إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وهي كما يلي:

(أ) إيضاح بأنه يطلب من المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على كافة المنشآت أو الفوائد الأخرى المحتجة بعد عملية إلغاء الإعراف، حتى لو حدثت العملية قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(ب) للتأكيد بأنه لا يوجد إعفاءات للمنشآت ذات الأغراض الخاصة التي كانت قائمة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس

إستنتاج ٢٤ لقد نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والإلتزامات بقيمة العجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وناقش البعض أنه قد ينتج عن هذا الأمر معلومات أكثر ملاءمة عما سينتج عن مجموع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، أو مجموع التكاليف والقيم المعادلة. غير أن المجلس استنتج أن وجود متطلب لقياس كافة الأصول والإلتزامات بقيمة المعادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أمر غير معقول، نظراً لأن المنشأة يمكن أن تستخدم لقياس المتلزم بهذا المعيار على أساس التكلفة قبل وبعد ذلك التاريخ لبعض البنود.

إستنتاج ٢٥ قرر المجلس كمبدأ عام أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والإلتزامات المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بناء على الأسس الذي تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. وهذا الأمر ضروري بالنسبة للبيانات المالية الأولى للمنشأة حسب هذه المعايير لعرض معلومات مفهومة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة.

المنافع والتكاليف

إستنتاج ٢٦ ينص الإطار بأن الحاجة إلى توازن بين منافع المعلومات وتكلفة تقديمها يمكن أن يحد من توفير معلومات ملاءمة وموثوقة. وقد أخذ المجلس بعين الاعتبار هذه القيود التي تتعلق بالمنافع- التكاليف ووضع إعفاءات من المبدأ العام الموصوف في فقرة ٣ الإستنتاج ٢٥. ولم يتضمن التفسير رقم ٨ إعفاءات محددة من هذا النوع، رغم أنه قدم إعفاءات عامة بما يلي:

(أ) التعديلات بأثر رجعي على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة (عندما لا يكون من الممكن تحديد مقدار التعديل المتعلق بفترات سابقة على نحو معقول).

(ب) تقديم المعلومات المقارنة عندما يكون من "غير العملي" تقديم مثل تلك المعلومات.

إستنتاج ٢٧ يتوقع المجلس أن تبدأ معظم المنشآت التي تتبنى للمعايير الدولية للمرة الأولى التخطيط في الوقت المناسب للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناء على ذلك، وعند موازنة المنافع والتكاليف، اتخذ المجلس مثلاً مرجعياً له منشأة تخطط مقدماً للتحول وتستطيع أن تجمع معظم المعلومات اللازمة لميزانيته العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك بقليل.

إستنتاج ٢٨ اقترحت مسودة العرض ١ أنه يجب على منشأة تتبنى للمعايير الدولية للمرة الأولى إما أن تستخدم كالة الإعفاءات الواردة في مسودة العرض ١ أو لا شيء منها على الإطلاق. غير أن البعض في ردهم على هذه المسودة لم يوافق على هذا المنهج للأسباب التالية:

(أ) إن التحديد من الإعفاءات لا تعتمد على بعضها البعض، لذا لا يوجد سبب منطقي لتحديد استخدام أحد الإعفاءات باستخدام إعفاءات أخرى.

(ب) على الرغم من ضرورة السماح ببعض الإعفاءات بناء على أسس عملية، إلا أنه يجب تشجيع المنشآت على استخدام أقل ما يمكن من الإعفاءات.

(ج) كانت بعض الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١ خيارات ضمنية لأنها اعتمدت على قرار المنشأة فيما يتعلق بالتكلفة أو الجهود غير الملامية، في حين كان بعضها خيارات صريحة. فقط إعفاءات قليلة كانت فعلاً إلزامية.

(د) خلافاً للإستثناءات الأخرى من التطبيق بأثر رجعي، لم يكن المقصود من متطلب تطبيق محاسبة للحوط بأثر مستقبلي أن يكون امتيازاً عملياً على أسس التكلفة-المنفعة. فالتطبيق بأثر رجعي في مجال معين يعتمد على وصف الإدارة أن يكون مقبولاً، حتى لو طبقت المنشأة كلفة الجوانب الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي.

إستنتاج ٢٩ وجد المجلس هذه الملاحظات مقنعة. وقد جمع المجلس في صياغته النهائية لهذه المعيار إستثناءات التطبيق بأثر رجعي في فئتين:

(أ) تتألف بعض الإستثناءات من إعفاءات اختيارية (الفقرات "إستنتاج ٣٠ - إستنتاج ٦٣).

(ب) تلغى الإستثناءات الأخرى التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على بعض جوانب إلغاء الإعراف (الفقرات "إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٣"، ومحاسبة للحوط ("إستنتاج ٧٥ - إستنتاج ٨٠"، والتقدير (الفقرة "إستنتاج ٨٤").

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إستنتاج ٣٠ يمكن أن تختار المنشأة استخدام واحد أو أكثر من الإعفاءات التالية:

- (أ) عمليات اندماج الأعمال (الفقرات "إستنتاج ٣١ - ٤٠")؛
- (ب) القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة (الفقرات "إستنتاج ٤١ - ٤٧")؛
- (ج) منافع الموظفين (الفقرات "إستنتاج ٤٨ - ٥٢")؛
- (د) فروقات ترجمة العملات المتركمة (الفقرات "إستنتاج ٥٣ - ٥٥")؛
- (هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرات "إستنتاج ٥٦ - ٥٨")؛
- (و) أصول والإزيمات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرات "إستنتاج ٥٩ - ٦٣")؛
- (ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة "إستنتاج ٦٣")؛ و
- (ح) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرة "إستنتاج ٦٣").

إندماج الأعمال

إستنتاج ٣١ تناقش الفترات التالية جوانب مختلفة من محاسبة إندماج الأعمال التي اعترفت بها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للمباينة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- (أ) ما إذا كان يجب منع إعادة العرض بأثر رجعي لعمليات إندماج أعمال سابقة، أو السماح بها أو وجوبها (الفقرات ٣٢ - ٣٤).
- (ب) ما إذا يجب أن تعترف المنشأة بالأصول المشتركة والالتزامات المضمونة في عملية إندماج أعمال سابقة إذا لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للمباينة (الفقرة ٣٥).
- (ج) ما إذا يجب على المنشأة إعادة عرض المبالغ المعينة لأصول أو للالتزامات المنشآت موضوع الإندماج إذا لم تؤدي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للمباينة إلى عدم تغيير مبالغها المحملة قبل عملية الإندماج (الفقرة ٣٦).
- (د) ما إذا كان يجب على المنشأة إعادة عرض للشهرة للتغيرات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المبالغ المحملة للأصول المشتركة والالتزامات المضمونة في عمليات إندماج أعمال سابقة (الفقرات ٣٧ - ٤٠).

إستنتاج ٣٢ يمكن أن يقتضي التطبيق بأثر رجعي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" من المنشأة إعادة صياغة البيانات التي لم تحصل عليها في تاريخ عملية إندماج أعمال سابقة وإعداد تقديرات غير موضوعية حول ظروف العمل التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. ويمكن أن تقلل هذه العوامل من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك، كانت مسودة العرض ١ تمنع إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة (ما لم تكن المنشأة قد استخدمت المنهج البديل المقترح، الذي نوقش في الفقرة "إستنتاج ١٥" المتعلق بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما لو كانت تطبق على الدول هذه المعايير). ووافق البعض في ردهم على هذه المسودة لكنهم ناقشوا أن إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة تنطوي على استخدام ذاتي وانتقائي محتمل للفهم التحليلي الذي يمكن أن يضعف من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية.

إستنتاج ٣٣ لم يوافق البعض في ردهم على هذه المسودة، حيث جادلوا بالقول:

- (أ) أن آثار محاسبة للإندماج الأعمال يمكن أن تكون لعدة سنوات. ويمكن أن تختلف مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل كبير عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا توجد في بعض البلدان متطلبات محاسبية لعمليات إندماج الأعمال. ويمكن أن لا ينتج عن الأرصدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أي معلومات مفيدة لاتخاذ القرار في هذه البلدان.
- (ب) يكون إعادة العرض مفضلاً ويمكن أن لا ينطوي على كثير من التكلفة أو الجهد لأحدث عمليات إندماج الأعمال.

إستنتاج ٣٤ في ضوء هذه الملاحظات، استنتج المجلس أن إعادة عرض عمليات إندماج أعمال سابقة هو أمر مفضل من حيث المفهوم، على الرغم أن هذا الأمر يجب أن يكون مسموحاً لأسباب للتكلفة-المنفعة لكن ليس مطلوباً. قرر المجلس وضع بعض القيود على هذا الاختيار وأشار إلى احتمالية توفر المعلومات لعمليات إندماج أعمال أكثر حداثة. وعليه، إذا قامت منشأة بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أية عملية إندماج أعمال، يقتضي هذا المعيار منها إعادة عرض كافة عمليات إندماج الأعمال اللاحقة (الفقرة ب ١ من الملحق "ب" من هذا المعيار).

إستنتاج ٣٥ إذا لم تعترف المنشأة بالصل أو للترزم معين بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للمباينة في تاريخ الإندماج الأعمال، تقترح مسودة العرض ١ أن تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون صفر. نتيجة لذلك، لم يكن من الممكن أن تتضمن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك الأصل أو الإلتزام إذا كانت

هذه المعايير تسمح أو تقتضي قياساً على أساس التكلفة. وناقش البعض مسودة عرض ١ أن هذا يعتبر حالة غير مبررة من عدم التقيد بالمبدأ الذي ينص على أن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يجب أن تتضمن كافة الأصول والإلتزامات. ووافق المجلس على ذلك الاستنتاج. لذلك، تنص الفقرة ب٢(و) من الملحق 'ب' من هذا المعيار أنه يجب على المنشأة المشتري الاعتراف بتلك الأصول والإلتزامات وقياسها على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

استنتاج ٣٦ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، كان من الممكن أن تحافظ المنشأة على المبلغ المحملة لأصول والإلتزامات المنشأت موضوع الإنماج قبل عملية إنماج الأعمال بدون تغيير. وناقش البعض أنه من غير المنسجم استخدام هذه المبالغ المحملة على أنها تكلفة مقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً لأن هذا المعيار لا يسمح باستخدام المبالغ المحملة المماثلة كتكلفة مقدرة للأصول والإلتزامات التي لم يتم شرائها في عملية إنماج أعمال. غير أن المجلس لم يحدد شكلاً معيناً لعملية إنماج أعمال سابقة، ولم يحدد شكلاً معيناً لمحاسبة عمليات إنماج أعمال سابقة، التي سيكون من غير المقبول إجراء قياسات لها على أساس التكلفة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

استنتاج ٣٧ على الرغم من أن هذا المعيار يعامل المبالغ المعنية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إنماج أعمال سابقة على أنها تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ إنماج الأصول، إلا أن المنشأة تحتاج إلى تعديل مبالغها المحملة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما يلي:

(أ) الأصول والإلتزامات التي تم قياسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة أو لشكل أخرى من لقيمة الحالية؛ إعادة قياسها بالقيمة العادلة أو تلك القيمة الحالية الأخرى.

(ب) الأصول الأخرى (عدا عن الشهرة) والإلتزامات التي تطبق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياساً على أساس التكلفة؛ تعديل الإستهلاك أو الإطفاء المتركم من تاريخ إنماج الأعمال إذا لم يلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعتمد الإستهلاك على التكلفة المقدرة، وهو المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إنماج الأصول.

(ج) الأصول (عدا عن الشهرة) والإلتزامات غير المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛ القياس على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

(د) البنود غير المؤهلة للاعتراف بها كأصول وإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ الإلغاء من الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير.

استنتاج ٣٨ درس المجلس ما إذا كان يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بالتعديلات الناتجة من إعادة عرض الشهرة. ولأن الأصول غير الملموسة والشهرة يرتبطان بشكل وثيق، فقد قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض الشهرة، وذلك عندما:

(أ) تلغي بنداً تم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنه أصل غير ملموس لكنه غير مؤهل به بشكل منفصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) تعترف بأصل غير ملموس تمت إضافته إلى الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

لكن من أجل تقاضي التكاليف التي يمكن أن تتجاوز المنافع المحتملة المتأتبة للمستخدمين، يمنع هذا المعيار إعادة عرض الشهرة لمعظم التعديلات الأخرى التي تسعكس في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم تختار منشأة تبني هذه المعايير للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بلانز رجعي (الفقرة ب٢(ز) من هذا المعيار).

إستنتاج ٣٩ من أجل تقليل احتمال الإحتساب المزدوج لبند تم تضمينه في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ومشمول أيضاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيسا قس قياس أصل آخر أو كخصم من إلتزام ما، يتطلب هذا المعيار أن تختبر المنشأة الشهرة المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في حالات انخفاض القيمة (الفقرة ب١(ز)(٣) من هذا المعيار). ولا يمنع هذا الإعتراف الضمني بشهرة سم استحداثها داخلياً نشأت بعد تاريخ اندماج الأعمال. إلا أن المجلس استنتج أن محاولة إصغاء تلك الشهرة المولدة داخلياً سيكون أمراً مكلفاً ويؤدي إلى نتائج عشوائية.

إستنتاج ٤٠ قترح البعض في رددهم على مسودة العرض ١ أن اختبار انخفاض القيمة للرسمي يجب أن يُطلب فقط إذا كان هناك احتمال بازدوجية الإحتساب - أي عندما يتم الإعتراف بأصول إضافية لم يعترف بها سابقاً تتعلق بعملية اندماج أعمال سابقة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أو كان يوجد مؤشر على انخفاض القيمة). غير أن المجلس قرر أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تجري اختباراً رسمياً لانخفاض قيمة مجمل الشهرة المعترف بها في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير، حيث قد لا تكون مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً قد التفتت إجراء اختبار بدقة مقارنة.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

إستنتاج ٤١ تعتمد بعض القياسات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تركم التكاليف السابقة أو بيانات عمليات أخرى. إذا لم تجمع المنشأة سابقاً المعلومات اللازمة، فإن جمعها أو تقديرها باتر رجي يمكن أن يكون مكلفاً. ولتفادي التكلفة الزائدة، اقترحت مسودة العرض ١ أنه بإمكان المنشأة أن تستخدم القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ، إذا انطوى تحديد القياس على أساس التكلفة بموجب هذه المعايير تكلفة أو جهداً غير ملائمين.

إستنتاج ٤٢ عند الصياغة النهائية لهذا المعيار، أشار المجلس إلى أن بيانات التكلفة التي تم إعادة يمكن أن تكون أقل ملاءمة للمستخدمين، ولأن موثوقية، من بيانات القيمة العادلة الحالية. وصلاوة على ذلك، استنتج المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع كانت أحد مهام المجلس عندما وضع المتطلبات المحاسبية لكثير من كونها مهمة المنشآت عند تطبيقها لتلك المتطلبات. وبناء على ذلك، يسمح هذا المعيار للمنشأة استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة في بعض الحالات دون الحاجة لإظهار تكلفة أو جهد غير ملائمين.

إستنتاج ٤٣ عبر البعض عن مخاوفه بأن استخدام القيمة العادلة سيؤدي إلى غياب قابلية المقارنة. إلا أن التكلفة تعادل عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء. لذلك، فإن استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لأصل معين يعني أن المنشأة ستبلغ عن نفس بيانات التكلفة كما لو أنها اشترت أصل معين بنفس الخدمات المستقبلية المتوقعة المتبقية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا كان هناك أي نقص في قابلية المقارنة، فإنه ينتج عن مجموع جميع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، وليس عن الإستهلاك المستهدف للقيمة العادلة كتكلفة مقدرة لبعض الأصول. واعتبر المجلس هذا المنهج على أنه مبرر لحل المشكلة الإستثنائية المتعلقة بإبخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بطريقة اقتصادية دون الإضرار بالشفافية.

إستنتاج ٤٤ يحذ هذا المعيار من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لتلك الأصول التي من المحتمل أن تكون تكاليف إعادة الهيكلة الخاصة بها ذات منفعة محدودة للمستخدمين ومرهقة بشكل خاص: الممتلكات والمصانع والمعدات والإستثمارات العقارية (إذا اختارت المنشأة استخدام طريقة التكلفة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية") والأصول غير الملموسة التي تلبي معيار محددة (الفقرتان ١٦ و ١٨ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٥ بموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات^١، إذا أعلنت المنشأة تقييم أصل ما فيجب عليها إعادة تقييم كافة الأصول في ذلك الصنف. ويمنع هذا للقيود إعادة التقييم الإنتقائي لتلك الأصول فقط التي يؤدي إعادة تقييمها إلى نتيجة معينة. ولتفرض البعض فرض قيد مماثل على استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" يتطلب أداء اختبار لتخفيض القيمة إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل. وبناء عليه، إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لأصول قيمتها العادلة أعلى من التكلفة، فلا يمكنها تجاهل المؤشرات بأن المبلغ القابل للإسترداد لأصول أخرى يمكن أن يكون أقل من مبلغها المحمل. لذلك، لا يحد هذا المعيار من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لكامل أصناف الأصول.

إستنتاج ٤٦ يمكن أن تكون بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المباشرة أكثر ملائمة للمستخدمين من التكلفة الأصلية. وإذا كان الأمر كذلك، فإن يكون من المعقول طلب عملية إعادة هيكلة مكلفة ومطولة للتكلفة تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي، يسمح هذا المعيار للمنشأة استخدام مبالغ محددة باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المسابقة كتكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحالات التالية:

(أ) إذا أعلنت المنشأة تقييم أحد الأصول الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٤٤" باستخدام مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً المسابقة واستوفى إعادة التقييم معايير محددة (الفقرتان ١٧ و ١٨ من هذا المعيار).

(ب) إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المسابقة لبعض أو جميع الأصول والإلتزمت من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث ما مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٧ تشير الفقرة ١٧ من هذا المعيار إلى صلاحيات إعادة التقييم التي تكون قابلة للمقارنة على نطاق واسع بالقيمة العادلة أو تعكس مؤشراً يتم تطبيقه على تكلفة قابلة للمقارنة على نطاق واسع بتكلفة محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد لا يكون من الواضح دائماً ما إذا كان الهدف من إعادة تقييم سابق هو قياس القيمة العادلة أو أنه يختلف مادياً عن القيمة العادلة. وتسمح المرونة في هذا المجال بإيجاد حل اقتصادي للتكلفة للمشكلة الإستثنائية المتعلقة بالتحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتسمح لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تضع تكلفة مقدرة باستخدام قياس متوفر مسبقاً ويعتبر نقطة بداية معقولة لقياس قائم على أساس التكلفة.

منافع الموظفين

إستنتاج ٤٨ إذا اختارت المنشأة استخدام "أسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" (النطاق) الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، فإن التطبيق الكامل بلتر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يقتضي من المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الإكتوارية لكل سنة منذ بداية خطة منافع الموظفين من أجل تحديد صافي الأرباح أو الخسائر المترتبة غير المعترف بها في تاريخ التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصل المجلس إلى أن هذا الأمر لن يفيد المستخدمين وسيكون مكلفاً. وبناء على ذلك، يسمح هذا المعيار لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تعترف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية حتى تاريخ التحويل إلى هذه المعايير، حتى أو تضمنت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية لللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

إستنتاج ٤٩ لقد أدت مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٩ في العام ١٩٩٨ إلى زيادة التزامات منافع الموظفين المبلغ عنها لبعض المنشآت. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ للمنشآت بإطفاء تلك الزيادة خلال مدة خمس سنوات. واقترح البعض معالجة انتقالية مماثلة للمنشآت التي تتبنى المعيار الدولية للمرة الأولى. غير أنه لا توجد للمجلس سياسة عامة لإعفاء العمليات التي تحدث قبل تاريخ محدد من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة (الفقرة ٢١ من مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). لذلك، لم يشمل المجلس نصاً انتقالياً مماثلاً للمنشآت التي تتبنى المعيار الدولية للمرة الأولى.

إستنتاج ٥٠ يمكن أن تعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قياسات التزامات التقاعد في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، ونهاية السنة المقارنة، وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ورأى البعض أن الحصول على ثلاثة تقييمات إكتوارية منفصلة لمجموعة واحدة من البيانات المالية سيكون مكلفاً. لذلك اقترحوا أنه يجب على المجلس السماح للمنشأة باستخدام تقييم إكتواري واحد يعتمد، على سبيل المثال، على الافتراضات متساوية في تاريخ الإبلاغ، بتكاليف خدمة وتكاليف فائدة تقوم على أساس تلك الافتراضات لكل من الفترات موضوع العرض.

إستنتاج ٥١ غير أن المجلس استنتج أن الإغفاء العام من مبدأ القياس في كل تاريخ يتعارض مع هدف تقديم معلومات مفهومة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة للمستخدمين. وإذا حصلت المنشأة على تقييم إكتواري كامل في تاريخ واحد أو اثنين من هذه التواريخ، وسجلت ذلك (تلك التقييم (التقييمات) في تاريخ (تواريخ) أخرى لجهة أو سابقة، فإن أي تسجيل لجل أو سابق يجب أن يعكس العمليات المادية والأحداث المالية الأخرى (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

إستنتاج ٥٢ اقترح البعض أنه يجب على المجلس إعفاء المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من متطلبات تحديد وإطفاء الجزء غير المستحق من تكلفة الخدمة السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن هذا المتطلب يفرض عبء أقل من التطبيق بآثار رجعي "الأسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% و١٥% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمذائق الموظفين" (الناطق للأرباح والخسائر الإكتوارية، لأنه لا يتطلب إعادة صياغة البيانات منذ بداية الخطة. واستنتج المجلس أنه لم يوجد إعفاء مبرر لتكلفة الخدمة السابقة.

فروقات ترجمة العملات المتراكمة

إستنتاج ٥٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ ثلث التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي أن تصنف المنشأة بعض فروقات ترجمة العملات المتراكمة المتعلقة بصافي الإستثمار في عملية أجنبية كعنصر منفصل في حقوق الملكية. وتنقل المنشأة فروقات ترجمة العملات المتراكمة إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالعملية الأجنبية. وكان يمكن أن تسمح المقترحات الواردة في مسودة العرض ١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها فروقات ترجمة عملات متراكمة متفرقة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لو كانت فروقات ترجمة العملات المتراكمة لإعادة الهيكلة قد قطعت على تكلفة أو جهداً غير ملائمين.

إستنتاج ٥٤ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن إعفاء المنشأة من متطلبات تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون أكثر شفافية وقبالية للمقارنة وذلك للأسباب التالية:

- (أ) يمكن أن تعلم المنشأة إجمالي فروقات ترجمة العملات المتراكمة، لكنها قد لا تعلم مبلغ هذه الفروقات لكل شركة تابعة. وإذا كان الأمر كذلك، فلا تستطيع أن تنقل ذلك المبلغ إلى بيان الدخل عند التصرف بتلك الشركة التابعة. وسيؤدي هذا إلى إغفاء هدف تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة كعنصر منفصل في حقوق الملكية.

(ب) يمكن أن يكون مبلغ فروقات ترجمة العملات المترجمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة غير ملائم، حيث يمكن أن يتأثر بالتحولات التي تجري على أصول وإلزامات المنشآت الأجنبية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥٥ يستنتاج وقد وجد المجلس أن هذه الملاحظات مقنعة. لذلك، لا يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية تحديد فروقات ترجمة العملات المترجمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (الفقرتان ٢١ و ٢٢ من هذا المعيار). ولا تحتاج منشأة تبني هذه المعايير للمرة الأولى أن تثبت أن تحديد فروقات ترجمة العملات المترجمة ينطوي على تكلفة أو جهد غير ملائمين.

الأدوات المالية المركبة

٥٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" من المنشأة تقسيم أداة مالية مركبة في البداية إلى عنصر إنزلم وحقوق ملكية منفصلة. وحتى إذا لم يعد عنصر الإنزلم قائماً، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزئين من حقوق الملكية. يوجد الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المترجمة المتزايدة على عنصر الإنزلم. ويمثل الجزء الآخر عنصر حق الملكية الأصلي للأداة المالية.

٥٧ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن فصل هذين الجزئين سيكون مكلفاً إن لم يعد عنصر الإنزلم في الأداة المركبة قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووافق المجلس على تلك الملاحظات. وبناء على ذلك، إذا لم يعد عنصر الإنزلم قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا تحتاج المنشأة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تفصل الفائدة المترجمة على عنصر الإنزلم عن عنصر حقوق الملكية (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

٥٨ طالب البعض الآخر بإغفاء للأدوات المركبة حتى وإن بقيت متداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولحد المناهج المحتملة هو استخدام القيمة العادلة للعناصر في تاريخ التحول إلى هذه المعايير على أنها تكلفة مقدرة. وحيث لا يتضمن هذا المعيار أية إعفاءات للإلزامات المالية، استنتج المجلس أنه من غير المنسجم إيجاد مثل ذلك الإعفاء لعنصر الإنزلم في أداة مركبة.

أصول والإلزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

٥٩ يمكن أن تقدم الشركة التابعة تقاريرها إلى الشركة الأم في الفترة السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون عرض مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. وإذا بدأت الشركة التابعة لاحقاً بعرض البيانات المالية التي تتضمن بياناً صريحاً وغير متحفظ بشأن الإنزلم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تصبح منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى في ذلك الوقت. وقد يدفع هذا الشركة التابعة للإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات المحاسبية على أساس تواريخ مختلفة للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لأن بعض اللقائات بموجب هذا المعيار تعتمد على تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

٦٠ لدى إعداد مسودة العرض ١، استنتج المجلس أن متطلب الإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات سيكون عبئاً على المستخدمين وغير مفيداً لهم. لذا اقترحت مسودة العرض ١ عدم معاملة الشركة التابعة على أنها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لأغراض للإعتراف والقياس، إذا كان تم توحيد الشركة التابعة في البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للفترة السابقة وكان قد وُفق جميع مالكي حقوق الأقلية على ذلك.

إستنتاج ٦١ عارض البعض في رددهم على مسودة العرض ١ هذا الإعفاء بناء على الأسس التالية:

(أ) لا يلغي الإعفاء كافة الفروقات بين رزمة تقارير المجموعة والبيانات المالية للشركة التابعة. ولا تشكل رزمة التقارير مجموعة كاملة من البيانات المالية، ويمكن أن تكون الشركة الأم قد أجرت تحويلات على الأرقام المبلغ عنها (على سبيل المثال، إذا تم إجراء تحويلات تكلفة المعاشات التقاعدية مركزياً)، ويمكن أن يكون مدخل المادية للمجموعة أعلى من الشركة التابعة.

(ب) إن هدف المجلس المتعلق بقبالية المقارنة بين المنشآت المختلفة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في نص التاريخ (الفقرة 'إستنتاج ١٠') يجب تطبيقه بالتساوي على أية منشأة، بما في ذلك الشركات التابعة، وبالتحديد إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة التابعة متداولة بشكل عام.

إستنتاج ٦٢ لكن للمجلس حافظ على الإعفاء لأنه سيخفف من بعض المشاكل العملية. وعلى الرغم من أن الإعفاء لا يلغي كافة الفروقات بين البيانات المالية للشركة التابعة ورزمة تقارير مجموعة معينة، إلا أنه يقلل منها. وعلاوة على ذلك، لا يضعف الإعفاء من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للشركة التابعة لأنه يسمح بقياس مقبول مسبقاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. لذلك، ألقى المجلس أيضاً الاقتراح للوارد في مسودة العرض ١ بأن الإعفاء يجب أن يكون مشروطاً بموافقة الأكليات.

إستنتاج ٦٣ في الصياغة النهائية لهذا المعيار، بسط المجلس من وصف الإعفاء بالنسبة لشركة تابعة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد تبنيها من قبل الشركة الأم. وبموجب هذا المعيار، يمكن أن تقيم الشركة التابعة أصولها وإلتزاماتها بالمبالغ المحملة المضمنة في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، على أساس تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد تقارير مالية، إذا لم يتم إجراء تحويلات لإستيعاب إجراءات التوحيد وإثار عملية اندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة الأم الشركة التابعة. وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة أن تخسر قيمتها بالمبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، على أساس تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما مدد المجلس الإعفاء ليشمل شركة زميلة أو مشروع مشترك يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه (الفقرة ٢٤ من هذا المعيار). غير أنه إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في وقت لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة، لا تستطيع الشركة الأم أن تختار، في بياناتها المالية الموحدة، تغيير القوائم التي استخدمت حسب هذه المعايير ولستخدمتها الشركة التابعة مسبقاً في بياناتها المالية، باستثناء التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وإثار عملية اندماج الأعمال التي اشترت فيها الشركة الأم الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

وصف الأدوات المالية للمعترف بها سابقاً

إستنتاج ٦٣ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمنشأة أن تحدد عند الإعراف الأولي فقط أن الأداة المالية (أ) متوفرة للبيع (للأصل المالي)، أو (ب) أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال فربح أو الخسارة (شريطة أن يتأهل الأصل أو الإلتزام لهذا التحديد حسب الفقرة ٩ (ب) (١)، (٩) (ب) (٢) أو الفقرة ١١ أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وبالرغم من هذا المتطلب فإن المنشأة التي طبقت من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تاريخ النفاذ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٤) يمكنها (أ) تحديد أصل مالي تم الإعراف به في السابق أنه متوفر للبيع عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في مارس ٢٠٠٤)، أو (ب) تحديد أداة مالية معترف بها في السابق أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الحالات المحددة في الفقرة ١٠٥ ب من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وقد قرر المجلس أن نفس الاعتبارات تنطبق على الجهات المتبينة للمرة الأولى بالنسبة للمنشآت التي

تطبق من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتبعاً لذلك فإن الجهة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى يمكنها بالمثل تحديد أداة مالية معترف بها من قبل حسب الفقرة ٢٥، وعلى هذه المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في كل فئة في تاريخ التحديد وعن تصنيفها ومبلغها المسجل في البيانات المالية السابقة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٦٣ ب يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم" أحكاماً انتقالية متوقعة. على سبيل المثال، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة بالنسبة للعمليات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية تطبيقه على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها في تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ويعتبر المعيار السابق ذكره نافذاً المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. كما توجد أيضاً ترتيبات انتقالية للإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وللتعديلات على بدود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، إذا حدث التعديل بعد تاريخ نفاذ ذلك المعيار. وقرر المجلس أنه يجب عموماً معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير. على سبيل المثال، يجب أن لا يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق حقوق الملكية تلك قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وبالإضافة إلى ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى نحو مماثل، قرر المجلس أنه لا يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد إذا تم تسديد تلك الإلتزامات قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، أو قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المعاملة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

إستنتاج ٦٣ ج يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المعاملة أن تضاف للتغيرات في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات الأخرى إلى تكلفة الأصول التي تتعلق بها أو تخصم منها، وإستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل وذلك بأثر مستقبلي على مدى العمر النافع المتبقي لهذه الأصول، والتطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب في تاريخ الانتقال يتطلب أن تنشأ المنشأة سجلاً تاريخياً لكافة هذه التعديلات التي كانت ستتم في الماضي، ووفي العديد من الحالات أن يكون هذا صعباً، وقد وافق المجلس على أنه كبديل للإمتثال لهذا المتطلب يجب أن يسمح للمنشأة أن تدخل ضمن التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبلغاً يتم حسابه بخمس الإلتزام في ذلك التاريخ بأثر رجعي وإستهلاكه منذ أن تم تحمل الإلتزام للمرة الأولى.

عقود الإيجار

إستنتاج ٦٣ يحتوي التصدير ٤ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار على أحكام إنتقالية لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعترفت بالصعوبات التي يثيرها التطبيق الكامل بأثر رجعي للتفسير، وبشكل خاص صعوبة العودة من المحتمل لعدة سنوات وإجراء تقييم ذي معنى لما إذا كان الترتيب قد لبى المقاييس في ذلك الوقت، وقد قرر المجلس معاملة المتبين لأول مرة بنفس الطريقة مثل المنشآت التي طبقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل.

الإعفاءات الأخرى المحتملة المرفوضة

إستنتاج ٦٤ درس المجلس لقرارات تتعلق بإعفاءات أخرى ورفضها، وكان كل من هذه الإعفاءات مسيحية بهذا المعيار بعيداً عن منهج يستند إلى المبادئ، ويقال من الشفافية بالنسبة للمستخدمين، ويخضع من قبلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويخلق مزيداً من التعقيد. ومن وجهة نظر المجلس، فإن لية توفيرت ناتجة في التكلفة كانت أن تفوق هذه المساوئ. وتتألف الفقرات "إستنتاج ٦٥ - إستنتاج ٧٣" بعض الإقرارات المحددة التي نظر فيها المجلس فيما يخص المشتقات الضمنية، والتضخم المرتفع، والأصول غير الملموسة، وتكاليف عمليات الأدوات المالية.

المشتقات الضمنية

إستنتاج ٦٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" من المنشأة محاسبة بعض المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة بشكل منفصل. وناقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن التطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب سيكون مكلفاً. واقترح البعض إما الإعفاء من التطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب، أو وضع متطلب أو خيار لاستخدام القيمة العادلة لسلاسة الأصلية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ.

إستنتاج ٦٦ أشار المجلس إلى أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الأمريكية توفر خياراً في هذا المجال. وبموجب الأحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة والنشطة التحوط"، فليس من الضروري أن تقوم المنشأة بمحاسبة بعض المشتقات الضمنية القائمة مسبقاً بشكل منفصل. ورغم ذلك، استنتج المجلس أن الإخفاق في قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة سيقتل من ملاممة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتناول عدم القدرة على قياس المشتقة الضمنية والعقد الأصلي بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تقيس المنشأة كامل العقد المُجمَع بالقيمة العادلة.

التضخم المرتفع

إستنتاج ٦٧ ناقش البعض أن تكلفة إعادة عرض البيانات المالية لإستيعاب أثر التضخم المرتفع في فترات تسبق تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يفوق المنافع، خصوصاً إذا لم تعد العملة عالية التضخم. إلا أن المجلس استنتج أنه يجب طلب إعادة العرض ذلك لأن للتضخم المرتفع يمكن أن يجعل البيانات المالية غير المعطلة بدون معنى أو مضللة.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج ٦٨ اقترح البعض، للأسباب التالية، أن تستعيد الميزانية العمومية الإفتتاحية لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الأصول غير الملموسة التي لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة:

(أ) إن استخدام الفهم التحليلي لتقييم التوقيت الذي تم فيه تلبية معايير الإعراف للأصول غير الملموسة بأثر رجعي يمكن أن يكون غير موضوعياً، ويضغ احتمالية التلاعب وينطوي على تكاليف يمكن أن تفوق المنافع المتكسبة للمستخدمين.

(ب) غالباً ما تكون المنافع المتوقعة من الأصول غير الملموسة أصبحت ذات علاقة مباشرة بالتكاليف المتكبدة. وبناء على ذلك، تعتبر رسملة التكاليف المتكبدة ذات فائدة محدودة للمستخدمين، خصوصاً إذا تم تكبد التكاليف في فترة سابقة بعيدة.

(ج) يكون هذا الإستبعاد منسجماً مع الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *الأصول غير الملموسة*^١. وتشجع هذه الأحكام (لكنها لا تتطلب) الإعراف بالأصول غير الملموسة المشتركة في عملية إدماج أعمال سابقة كانت على هيئة اندماج بالشراء وتوسع الإعراف بجميع الأصول غير الملموسة الأخرى غير المعترف بها سابقاً.

إستنتاج ٦٩ في حالات عديدة، لا تكون الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لأن المنشأة لم تجمع، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، معلومات للتكلفة، أو أنها لم تنفذ تقديرات معاصرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية. وفي هذه الحالات، لا توجد ضرورة لوضع مطلب محدد لاستبعاد تلك الأصول. وعلاوة على ذلك، عندما لا تكون هذه الأصول مؤهلة للإعتراف بها، إن تحتاج المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، من وجهة نظر المجلس، إلى إنجاز أعمال واسعة للنطاق للوصول إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٧٠ وفي حالات أخرى، يمكن أن تكون المنشأة قد جمعت واحتفظت بمعلومات كافية حول التكاليف والمناافع الاقتصادية المستقبلية لتحديد أي الأصول غير الملموسة (سواء المولدة داخلياً أو المشتراة) في عملية إدماج أعمال أو بشكل منفصل) مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وإذا كانت تلك المعلومات متوفرة، فلا يكون أي استبعاد مبرراً.

إستنتاج ٧١ ناقش البعض أنه يجب استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة للأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (قريباً مع اندماج الأعمال). ولم تكن مسودة العرض ١ منسجمة بهذا الأمر. إلا أن عند صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، استنتج المجلس أن هذا النهج يجب أن يكون متاحاً لتلك الأصول غير الملموسة التي سمحت لها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسبقاً بقياسات القيمة العادلة. لذلك، تستطيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تختار، بموجب هذا المعيار، استخدام القيمة العادلة أو بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للأصول غير الملموسة على أنها تكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقط إذا استوفت الأصول غير الملموسة ما يلي:

(أ) معايير الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية)؛ و

(ب) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط) (الفقرة ١٨ من هذا المعيار).

تكاليف العملية: الأثوات المالية

إستنتاج ٧٢ من أجل تحديد التكلفة المضافة لأصل مالي أو إلترزم مالي باستخدام طريقة الفائدة الفعالة، من الضروري تحديد تكاليف العمليات المتكبدة عند نشوء الأصل أو الإلترزم. ونناقش البعض في رددهم على مسودة العرض ١ بأن تحديد تكاليف العملية هذه يمكن أن يعطوي على تكلفة أو جهد غير ملائمين للأصول المالية أو الإلترزمات المالية التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت طويل. ولفتحروا بأنه يجب على المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بما يلي:

(أ) استخدام القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلترزم المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تكلفته المقررة في ذلك التاريخ؛ أو

(ب) تحديد التكلفة المضافة دون الأخذ في الاعتبار تكاليف العملية.

إستنتاج ٧٣ ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يكون الجزء غير المغطى من تكاليف العملية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هلماً لمعظم الأصول المالية والإلترزمات المالية. وحتى عندما يكون الجزء غير المغطى هلماً، يجب أن تكون التقديرات المعقولة ممكنة. لذلك، لم يضع المجلس إعفاء في هذا المجال.

الوصف بأثر رجعي

إستنتاج ٧٤ أخذ المجلس في اعتباره صعوبات للتنفيذ العملي التي يمكن أن تنشأ عن التطبيق بأثر رجعي لجاتيين من جوانب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأثوات المالية: الإعراف والقياس:

(أ) محاسبة التحوط (الفقرات "إستنتاج ٧٥-٨٠)؛

(ب) معالجة تغييرات القيمة العادلة المتركمة على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات "إستنتاج ٨١-٨٢)؛ و

(ج) الإعراف بمكسب أو خسارة "اليوم الأول" (الفقرة "إستنتاج ١٨٣).

محاسبة التحوط

إستنتاج ٧٥ قبل أن تبدأ معظم المنشآت استحداثها لتبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أو معياراً محلياً قائماً على أساس معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، من غير المحتمل أن تكون قد تبنت المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لما يلي: (أ) توثيق للتحوطات في بدايتها (ب) اختبار مدى فعالية التحوطات، حتى لو كانت تهدف إلى الإستمرار في نفس إستراتيجيات التحوط بعد تبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي للتطبيق بأثر رجعي للتحوطات (أو عكس وصفها بأثر رجعي) إلى وصف انتقائي لبعض التحوطات للإبلاغ عن نتيجة معينة.

إستنتاج ٧٦ وللتغلب على هذه المشاكل، تقتضي المتطلبات الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبات التحوط بأثر مستقبلية عندما تتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وحيث أن نفس المشاكل تبرز لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، يقتضي منها هذا المعيار التطبيق بأثر مستقبلي.

إستنتاج ٧٧ تضمنت مسودة العرض ١ نسخة أعيد صياغتها من الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإضافة إلى الأسئلة والأجوبة ذات العلاقة التي وضعتها لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولقد المجلس في أساس الإستنتاجات الذي نشر مع مسودة العرض ١ أنه لم يقصد إيجاد تغييرات جوهرية من حيث إعادة الصياغة. غير أنه في ضوء الإجابات على مسودة العرض ١، قرر المجلس في الصياغة النهائية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١ أن إعادة الصياغة لن تسهل على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة

الأولى والأطراف الأخرى فهم وتطبيق الأحكام الإنتقالية والأسئلة والأجوبة. إلا أن مشروع تحسين معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ قد نتج عن تعديلات معينة على المتطلبات الإنتقالية. وبالإضافة إلى ذلك، دمج هذا المشروع أسئلة وأجوبة أخرى منتقاة (لا تتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية) في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك، اعتمد المجلس هذه الفرصة لتوحيد كافة الإرشادات الموجهة للمنشآت التي تتبنى للمعايير الدولية للمرة الأولى في مكان واحد، من خلال دمج الأسئلة والأجوبة التي تتعلق بالتحول في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١.

إستنتاج ٧٨ طالب البعض في ردهم على مسودة العرض ١ من المجلس توضيح ما سيحدث إذا الطوت محاسبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على علاقات تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويمكن رؤية تلك المشكلة بوضوح أكثر بالنسبة لتحوط مركز مالي صافي (تحوط كبير). فإذا كان ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تستخدم محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير لتحوط مركز مالي صافي، فإن هذا ينطوي على أحد الأمور التالية:

(أ) الاعتراف بالمبالغ المدينة والدائنة المؤجلة التي ليست أصول أو إلتزامات (لحالة تحوط بالقيمة العادلة)؛ أو

(ب) تحليل الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية عندما يكون هناك، في لحسن الأحوال، رابطة ضعيفة بين ذي صلة يحدد متى يجب نقلها إلى بيان الدخل (لحالة تحوط تتفق نقدي).

إستنتاج ٧٩ حيث أن كل من هذه المعالجتين يضعف من ملامحة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فقد قرر المجلس أنه لا يجب على المنشأة تطبيق محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار على تحوط مركز مالي صافي غير مؤهل كيند محوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن المجلس استنتج أنه من المعقول (وبالإسناد مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٣٣) السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تصف بند فردي كيند محوط في المركز المالي الصافي، بشرط أن تقوم بذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للحلولة دون الوصف الإفتتاحي، ولأسباب مماثلة، منع المجلس محاسبة التحوط في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار لأي علاقة تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٠ اقترح البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ لا تستطيع أن تأتي معايير التوثيق والفعالية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١) كانوا للثاني ٢٠٠٤ للحديد من المنشآت). وطلب البعض إعفاء معين من هذه المعايير حتى بداية آخر فترة تغطيتها للبيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (١) كانوا الثاني ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت). لكن المجلس لم يضع إعفاء في هذا المجال للأسباب التالية:

(أ) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى، وبين المنشآت المختلفة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وترغب في تبنيها في نفس الوقت (الفقرة "إستنتاج ١٠").

(ب) إن استمرار ممارسات محاسبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة يمكن أن يسمح بعدم الإعتراف بالمشكلات، أو الإعتراف بالمبالغ المدينة والدائنة المؤجلة التي ليست أصولاً وإلتزامات.

(ج) إن المثال المرجعي الذي اتخذته المجلس لحالات تقييم التكلفة - المنفعة يمثل في منشأة خطط للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقادرة على جمع المعلومات اللازمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير، أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير جداً (الفقرة "إستنتاج ٢٧"). ويجب عدم "مكافأة" المنشآت بامتيازات إذا أخفقت في التخطيط للتحول،

كما لا يجب أن يُسمح بأن يؤدي هذا الإخفاق إلى الإضعاف من نزاهة ميزانياتها العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وينبغي على المنشآت التي تتحول إلى تطبيق هذه المعايير في العام ٢٠٠٥ أن تبدأ تنفيذ أنظمة محاسبة تتوافق مع بداية العام ٢٠٠٤. ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر ذلك جنواً زمنياً يمثل تحدياً لكنه قابل للتحقيق. والمنشآت التي تحضر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٤ يجب أن تكون قد ارتكبت مسبقاً الممارسات الضمنية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. واقترحت مسودة عرض للتصنيفات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، المنشورة في حزيران ٢٠٠٢، إجراء تغييرات قليلة جداً في هذا المجال، لذا فإن التحول المتأخر غير مبرر لهذه المنشآت أيضاً.

الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع

إستنتاج ٨١ يقتضي التطبيق بلأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى الاعتراف بتغييرات القيمة العادلة المتركمة في بند منفصل من حقوق الملكية في الميزانية العمومية الإقتصادية حسب هذا المعيار، ونقل تغييرات القيمة العادلة تلك إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالأصل أو انخفاض قيمته. ويمكن أن يتبع هذا الأمر، على سبيل المثال، لتصنيف الإنتقالي للأصول ذات الأرباح المتركمة على أنها متوفرة برسم البيع (مع عمليات نقل لاحقة إلى بيان الدخل عند التصرف) والأصول ذات الخسائر المتركمة على أنها محتفظ بها لغرض التجارة (بدون عمليات نقل عند التصرف).

إستنتاج ٨٢ أكد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإقتراح للورد في مسودة عرض حزيران ٢٠٠٢، الذي يفيد بمنح المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خياراً لوصف أي أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما تطبق لأول مرة التصنيفات المقترحة. وعلى الرغم من أن هذا المتطلب يمكن أن يزيد مخاطرة لتصنيف الإنتقالي من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والذي نوقش في الفقرة السابقة، لاحظ المجلس أنه باستماعة المنشأة تحقيق نتيجة مماثلة من خلال التصرف الإنتقالي في بعض الأصول قبل تاريخ الحصول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه يجب معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير من خلال طلب التطبيق بلأثر رجعي.

إستنتاج ٨٣ علق البعض في رددهم على مسودة العرض ١ أن تكلفة تحديد المبلغ الذي يجب تضمينه في بند منفصل من حقوق الملكية يفوق المنافع. غير أن المجلس أشار بأن هذه التكاليف ستكون في حدها الأدنى إذا قامت منشأة بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى بتسجيل الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بسعر التكلفة، أو بسعر التكلفة أو القيمة السوقية، أيهما أقل. وقد تكون هذه التكاليف أكثر أهمية إذا قامت بتسجيلها بالقيمة العادلة، لكن في تلك الحالة، يمكنها أيضاً تصنيف الأصول على أنها أصول محتفظ بها لغرض المتاجرة. لذلك لم يقر المجلس بإجراء تغييرات على مقترح مسودة العرض ١ الذي يفيد أنه يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بلأثر رجعي على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع.

إستنتاج ٨٣ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في الأصل التطبيق بلأثر رجعي لمتطلبات الاعتراف بمكسب أو خسارة "اليوم الأول" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للفترة أ ٧٦، وبعد صدور معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل أثار المشاركون الإهتمام بأن التطبيق بلأثر رجعي سيخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية وسيكون تنفيذها صعباً ومكلفاً وقد يتطلب إقراراً شخصياً بشأن ما الذي تمت ملاحظته وما الذي لم يتم ملاحظته، وإستجابة لهذه الإهتمامات قرر المجلس السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقرة للتطبيق ٧٦ وفترة للتطبيق ١٧٦ بآلية طريقة من الطرق التالية:

- (أ) بلأثر رجعي؛ أو
- (ب) بلأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو
- (ج) بلأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

التقديرات

إستنتاج ٨٤ سيكون على المنشأة إجراء تقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تشير الأحداث التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى الحاجة إلى تغيير تلك التقديرات. ويمكن أن تُصنف بعض تلك الأحداث كأحداث تؤدي إلى تعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية". لكن إذا أجرت المنشأة تلك التقديرات على أساس منسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستنتج المجلس أن الاعتراف بمراجعة تلك التقديرات كدخل أو مصروف في الفترة التي أجرت فيها المنشأة المراجعة، وليس في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يقدم عونا أكبر للمستخدمين- ويكون أكثر انسجاماً مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" (الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار).

العرض والإفصاح

المعلومات المقارنة

إستنتاج ٨٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" أن تصحح المنشأة عن المعلومات المقارنة (بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) للفترة السابقة. ولتفرض البعض أنه يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تصحح عن المعلومات المقارنة لأكثر من فترة سابقة. وبالنسبة للمنشآت التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون للمستخدمين عادة إمكانية للوصول إلى البيانات المالية المدة على أساس مقارن لعدة سنوات. غير أن الحال يختلف بالنسبة لمنشآت تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى.

إستنتاج ٨٦ ورغم ذلك، لم يتطلب المجلس من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات مقارنة أكثر مما يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١، لأن مثل ذلك المطلوب يفرض تكاليف من نسبة للمنافع على المستخدمين، ويزيد من مخاطر حاجة المعدين المحتملة لعمل افتراضات عشوائية في تطبيق للفهم التحليلي.

إستنتاج ٨٧ اقترحت مسودة العرض ١ أنه إذا تضمنت البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فيجب أن تتنضم المعلومات المقارنة الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولاحظ بعض المجابون على مسودة العرض ١ أن بعض الهيئات التنظيمية تطلب من المنشآت إعداد معلومات مقارنة لأكثر من سنتين، وقد ناقشوا ما يلي:

(أ) إن متطلب إعادة عرض معلومات مقارنة لمدة سنتين يفرض تكاليف زائدة ويؤدي إلى عمليات إعادة عرض عشوائية يمكن أن تكون متحيزة من خلال الفهم التحليلي.

(ب) دراسة تبني المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥، وطلب الهيئات التنظيمية منها تقديم معلومات مقارنة لمدة سنتين. ويكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٣- سبق بفترة أشهر نشر هذا المعيار والمعايير الناتجة عن مشروع التصنيفات. ويمكن أن يتعارض هذا مع تأكيد المجلس الوارد في الفقرة "إستنتاج ٢٧" أعلاه، الذي يفيد أنه بإمكان معظم المعدين جمع معظم المعلومات التي يحتاجونها لميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير.

إستنتاج ٨٨ واستجابة لهذه الملاحظات، ألغى المجلس هذا الاقتراح. وعوضاً عن ذلك، إذا اختلصت منشأة تبنّي المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فلا حاجة أن تلتزم المعلومات المقارنة الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:

- (أ) تسمية معلومات مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل رئيسي بأنه لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ب) الإفصاح عن طبيعة التغيرات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٩ اقترح البعض في رددهم على مسودة العرض ١ بأن إعداد المعلومات المقارنة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشأن الأدوات المالية سيكون أمراً مرهقاً. واقترحوا أن يكون بمقدور المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي من بداية سنة بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (مثلاً ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت التي تبنّي المعايير الدولية للمرة الأولى). ولاحظوا أن الشركات الأمريكية لم يطلب منها إعادة عرض المعلومات المقارنة لدى استحداث بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "محاسبة الأدوات المشتقة ونشطة التحوط". لكن نظراً إلى تأكيد المجلس على قابلية المقارنة ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة "إستنتاج ١٠") وافترض للتخطيط في الوقت المناسب (الفقرة "إستنتاج ٣٧")، لم يضع المجلس إعفاءً عاماً في هذا المجال.

إستنتاج ٨٩ وعلى الرغم من ذلك، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ اللذين تمت مراجعتهما لم يصدرا حتى كانون الأول ٢٠٠٣. وإضافة إلى ذلك، كان من آثار قرار المجلس إعادة عرض مقترحاته لمحفظة تحوطات مخاطرة سعر الفائدة عدم صياغة بعض المتطلبات بشكلها النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وقد أبدى المجلس تعاطفاً مع المخاوف المتمثلة في أن لا تتمكن المنشآت التي سيطلب منها الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ من التحول في الوقت المناسب إلى هذه المعايير لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يصدر بالشكل النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وبناءً على ذلك، قرر المجلس إعفاء المنشآت التي تبنّي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ من إعداد معلومات مقارنة تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، كما تم تعديلها عام ٢٠٠٣، في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٦ تطلع المستخدمين على عدم كفاية خاصة قابلية المقارنة.

الملخصات التاريخية

إستنتاج ٩٠ تختار بعض المنشآت، أو يتطلب منها، أن تعرض في بياناتها المالية ملخصات تاريخية لبيانات مختارة تغطي فترات تسبق الفترة الأولى التي تعرض لها معلومات مقارنة كاملة. ونلقب البعض إنه يجب على المنشأة عرض هذه المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لضمان قابلية المقارنة عبر الوقت. غير أن المجلس استنتج أن مثل هذا المتطلب يفرض تكاليف من نسبة المنافع على المستخدمين. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة التغيرات الرئيسية اللازمة لجعل الملخصات التاريخية الواردة في البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار). ولا تتدرج الملخصات التاريخية للمنشورة خارج إطار البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية ضمن نطاق هذا المعيار.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ٩١ يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإستنتاج المجلس أن مثل هذه الإفصاحات أساسية في البيانات المالية (السنوات) الأولى للمعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك في التقارير المالية المرحلية (إن وجدت)، لأنها تساعد المستخدمين على فهم أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومدلولاته الضمنية وكيف ألهم بحاجة إلى تغيير نماذجهم التحليلية للاستفادة المثلى من المعلومات المقدمة باستخدام هذه المعايير. وترتبط الإفصاحات المطلوبة بكلاً ما يلي:

(أ) آخر المعلومات الحديثة المنشورة بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكي يكون لدى المستخدمين أحدث المعلومات؛ و

(ب) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا محور مهم لاهتمام المستخدمين والمعدّين والمنقّين لأن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي نقطة للبدالية للمحاسبة بموجب هذه المعايير.

إستنتاج ٩٢ تقتضي الفقرة ٣٩ (أ) و(ب) من هذا المعيار إجراء مطابقتات حقوق الملكية والربح أو الخسارة. وإستنتاج المجلس أن المستخدمين يجدون أنه من المفيد أيضاً أن يكون لديهم معلومات حول التعديلات الأخرى التي تؤثر على الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها لا تظهر في هذه المطابقتات. ولأن المطابقة يمكن أن تكون كبيرة الحجم، يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات المبردة حول هذه التعديلات، وكذلك التعديلات على بيان التدفق النقدي (الفقرة ٤٠ من هذا المعيار).

إستنتاج ٩٣ تنص للفقرة ٤١ من هذا المعيار على وجوب أن تميز المطابقتات بين التغيرات في سياسات المحاسبة وتصحيح الأخطاء. ونلقّ بعض المجوبين على مسودة العرض ١ أن الإلتزام بهذا المتطلب يمكن أن يكون أمراً صعباً أو مكلفاً. غير أن المجلس استنتج أن كلا العنصرين مهم وأنه يجب الإفصاح عنهما لأن:

(أ) المعلومات حول التغيرات في سياسات المحاسبة تساعد في تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) المعلومات حول الأخطاء تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات المالية. وزيادة على ذلك، فإن الإخفاق في الإفصاح عن أثر الأخطاء الهامة ستحول دون محاسبة ومسائلة الإدارة عن الموارد الموكلة لها^{١٤} (الإطار، الفقرة ١٤).

إستنتاج ٩٤ بالنسبة لخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) المعترف بها في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقتضي الفقرة ٣٩ (ج) من هذا المعيار الإفصاحات التي قد يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" لو تم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) تلك خلال الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن أساس هذا المتطلب هو وجود عدم موضوعية حول خسائر انخفاض القيمة. ويوفر هذا الإفصاح شفافية حول خسائر انخفاض القيمة المعترف بها عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تلقى هذه الخسائر خلافاً لذلك إهتمام أقل مما لاقته خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفترات الأولى أو اللاحقة.

إستنتاج ٩٥ تقتضي الفقرة ٤٤ من هذا المعيار الإفصاحات حول استخدام القيمة الحالية كتكلفة مقدرة. وبالرغم من أن التعديل للنقش من استخدام هذا الإغفاء يظهر في المطابقتات التي تمت مناقشتها أعلاه، فإن هذا الإفصاح الأكثر تحديداً يبرزها بشكل أوضح. وعلاوة على ذلك، يخالف هذا الإغفاء عن الإغفاءات الأخرى التي يمكن أن تنطبق على الممتلكات والمصانع والمعدات (إعادة تقييم بموجب

مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أو قياس القيمة العادلة وفق الأحداث). والإعفاءان الأخيران لا يؤديان إلى إعادة عرض عدد التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأنهما ينطبقان فقط إذا تم استخدام القياس مسبقاً في البيانات المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

التقارير المالية المرحلية

إستنتاج ٩٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٤ /إعداد التقارير المالية المرحلية/ على أن الهدف من التقرير المالي المرحلي هو تحديث المجموعة الأخيرة للكملة من البيانات المالية السنوية (الفقرة ٦). وبناء على ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إيفصالاً أقل في البيانات المالية المرحلية مما تقتضيه للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيانات المالية السنوية. غير أن للتقرير المالي المرحلي للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ هو أقل عونا للمستخدمين إذا تم إعداد البيانات المالية السنوية الأخيرة للمنشأة باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عما يكون عليه الأمر لو تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، استنتج المجلس أن التقرير المالي المرحلي الأول لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يجب أن يتضمن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم كيف أثر التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأرقام السنوية للمبلغ عنها وكذلك الأرقام المرحلية (الفقرتان ٤٥ و ٤٦ من هذا المعيار).

إستنتاج ٩٧ [تم حذفه]

المحتويات

الفقرات

إرشادات تنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية للمرة الأولى"

المقدمة

تنفيذ ١	معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"
تنفيذ ٢ - ٤	معيار المحاسبة الدولي ١٢ "حساب الكل"
تنفيذ ٥ - ٦	معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"
تنفيذ ٧ - ١٣	معيار المحاسبة الدولي ١٧ "قوة الإيجار"
تنفيذ ١٤ - ١٦	معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"
تنفيذ ١٧	معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"
تنفيذ ١٨ - ٢١	معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
تنفيذ ٢١	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "دمج الأعمال"
تنفيذ ٢٢	معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكلفة الاقتراض"
تنفيذ ٢٣ - ٢٥	معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"
تنفيذ ٢٦ - ٣١	معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاعات ذات التضخم المرتفع"
تنفيذ ٣٢ - ٣٤	معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأنوات المالية: العرض"
تنفيذ ٣٥ - ٣٦	معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "للتقارير المالية المرحلية"
تنفيذ ٣٧ - ٤٣	معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتمة"
تنفيذ ٤٤ - ٥١	معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملمومة"
تنفيذ ٥٢ - ٦٠	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأنوات المالية: الإعراف والقياس"
تنفيذ ٥٣ - ٥٤	الإعتراف
تنفيذ ٥٥	المشتقات الضمنية
تنفيذ ٥٦ - ٥٨	القياس
تنفيذ ٥٩ - ١٥٨	التعديلات الإنشائية
تنفيذ ٦٠ - ٦١	محاسبة التحوط
تنفيذ ٦١ - ٦٢	معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"
تنفيذ ٦٣	تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
تنفيذ ٦٤ - ٦٥	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفوع على أساس الأسهم"
تنفيذ ٦٦ - ٦٧	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "دمج الأعمال"

تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تطبيق ٢٠١ - ٢٠٣	التفسيرات ١ "التغيرات في الإلتزامات الحالية للزالة والإستعادة والإلتزامات الممثلة"
تطبيق ٢٠٤ - ٢٠٥	التفسير ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار"

قائمة الأمثلة	بعد الفقرة
١ التقديرات	تنفيذ ٣
٢ إنماج الأصول	تنفيذ ٢٢
٣ إنماج الأصول - مخصص إعادة الهيكلة	تنفيذ ٢٢
٤ إنماج الأصول - الأصول غير الملمومة	تنفيذ ٢٢
٥ إنماج الأصول - الشهرة المقطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملمومة ذات الصلة	تنفيذ ٢٢
٦ إنماج الأعمال - الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	تنفيذ ٢٢
٧ إنماج الأعمال - الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	تنفيذ ٢٢
٨ تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة	تنفيذ ٢٩
٩ تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة الأم	تنفيذ ٢٩
١٠ إعداد التقارير المالية المرحلية	تنفيذ ٣٨
١١ تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر	تنفيذ ٦٣
٢٠١ التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة	تنفيذ ٢٠٣
٢٠٢ تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار	تنفيذ ٢٠٥

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"

توافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لكنها ليس جزء منه.

المقدمة

تنفيذ ١ إن إرشادات للتطبيق هذه:

- (أ) تفسر كيفية تقاض متطلبات هذا المعيار مع متطلبات بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى (الفقرات "٢-٢٢" و"٦٤" و"٦٥"). ويتناول هذا التفسير تلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي من المحتمل أن تطوّر على أسئلة تخص المنشآت التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى.
- (ب) تتضمن مثالا توضيحيا لبيان كيف يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن توضح كيف أثر التحول إلى هذه المعايير على مركزها وأداءها المالي وتدخلاتها للتغلب على المخاطر، كما تقتضي الفقرات ٣٩(أ) و(ب)، والفقرتان ٤٠ و ٤١ من هذا المعيار (الفقرة "٦٣").

معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"

تنفيذ ٢ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٠، باستثناء ما تم وصفه في الفقرة "٣"، في تحديد ما إذا:

- (أ) تعكس ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حدثا حصل بعد تاريخ التحول إلى هذه المعايير؛ و
- (ب) تعكس مبالغ لميزانية العمومية المقارنة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حدثا حصل بعد نهاية تلك الفترة المقارنة.

تنفذ ٣ تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء بعض التعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ عندما تحدد منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ما إذا كانت التغييرات في التقديرات هي أحداث تؤدي أو لا تؤدي إلى تعديل في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (أو، حيثما يكون قابل للتطبيق، نهاية الفترة المقارنة). وتوضح الحالتين ١ و ٢ أدناه تلك التعديلات. وفي الحالة ٣ أدناه، لا تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء تعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

- (أ) الحالة ١- اقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستخدام سياسة محاسبية تتسجم مع هذه المعايير. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحاجة إلى أن تكون منسجمة مع التقديرات التي استخدمت في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التقديرات كانت خاطئة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وتبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث الفترة التي تنفذ فيها التعديلات، وليس كأحداث تؤدي إلى تعديل نتيجة عن استلام مزيد من الأدلة حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- (ب) الحالة ٢- اقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، غير أن المنشأة أجرت تلك التقديرات باستخدام سياسات محاسبية غير منسجمة مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي

هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات المطلوبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لذلك التاريخ (ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التقديرات كانت خاطئة)، بعد التعديل لإستيعاب الاختلاف في السياسات المحاسبية. وتعكس الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تلك التعديلات لإستيعاب الاختلاف في السياسات المحاسبية. وكما في الحالة ١، تبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كحدث للفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

على سبيل المثال، يمكن أن تكون مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قد اقتضت من منشأة معينة أن تعترف وتقيس المخصصات على أساس منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧/المخصصات، الإلتزامات والأصول المضملة^١، باستثناء أن القياس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كان على أساس غير مخصص. وفي هذا المثال، تستخدم المنشأة التقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كمدخلات عند إجراء القياس المخصص الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ج) الحالة ٣- لم تقتضي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتعكس التقديرات بموجب هذه المعايير لذلك لتاريخ الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. وبالتحديد، تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحوال السوق في ذلك التاريخ. وينسجم هذا مع التمييز الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٠ بين الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تؤدي إلى تعديل وتلك التي لا تؤدي إلى تعديل.

مثال ١: التقديرات

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة^٢ حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥، وتتضمن معلومات مقارنة لسنة واحدة. وفي بياناتها المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لتاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤، قامت المنشأة^٣ بما يلي:

- (أ) أجرت تقديرات للمصاريف والمخصصات المستحقة في تلك التواريخ؛
- (ب) محاسبة خطة تقاعد الموظفين ذات منافع محددة على أساس نقدي؛ و
- (ج) لم تعترف بمخصص معين لقضية محكمة ناتج عن أحداث حصلت في أيلول ٢٠٠٤. وعندما انتهت قضية المحكمة في ٣٠ حزيران ٢٠٠٥، كان على المنشأة^٤ أن تدفع ١,٠٠٠، وقد دفعت هذا المبلغ في ١٠ تموز ٢٠٠٥.

عند إعداد بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تستنتج المنشأة^٥ أن تقديراتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ قد أجريت على أساس منسجم مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أنه قد تبين أن بعض الإستحقاقات والمخصصات مبالغ في تقديرها والبعض الآخر أقل مما يجب، إلا أن المنشأة^٦ تستنتج أن تقديراتها كانت معقولة وأنه لم يحدث بالتالي أي خطأ. ونتيجة لذلك، فإن محاسبة تلك التقديرات تغطوي على التعديل الروتيني للتقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

يتمتع...

...يتبع
مثال ١: التقديرات

تطبيق المتطلبات

عند إعداد ميزانيته العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، وفي ميزانيته العمومية المقارنة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، فإن المنشأة "أ":

- (أ) لا تقوم بتعديل التقديرات السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة؛ و
(ب) تجري تقديرات (على شكل افتراضات لكتارية) ضرورية لمحاسبة خطة التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين". ولا تعكس الافتراضات الإكتارية للمنشأة "أ" في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ الظروف التي برزت بعد تلك التواريخ. على سبيل المثال:

(١) تعكس معدلات الخصم في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ لخطة التقاعد والمخصصات أحوال السوق في تلك التواريخ؛ و

(٢) لا تعكس الافتراضات الإكتارية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ بشأن معدلات دوران الموظفين الظروف التي نشأت بعد تلك التواريخ- مثل الزيادة الكبيرة في معدلات حركة الموظفين المقدر نتيجة لتقليص خطة التقاعد في عام ٢٠٠٥.

تعتمد معالجة قضية المحكمة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ على السبب الذي من أجله لم تعترف المنشأة "أ" بمخصص ما بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ذلك التاريخ.

الإفترض ١- كانت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة". واستنتجت المنشأة "أ" أنه لم يتم تلبية معايير الاعتراف. في هذه الحالة، تكون افتراضات المنشأة "أ" بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع افتراضاتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وعليه، لا تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

الإفترض ٢- لم تكن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧. لذلك، تعد المنشأة "أ" تقديرات بموجب ذلك المعيار. وتحدد المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ما إذا كان هناك الالتزام في تاريخ الميزانية العمومية عن طريق الأخذ في الاعتبار كلفة الأدلة المتوفرة، بما في ذلك أية أدلة إضافية تزودها أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. وعلى نحو مماثل، يعتبر قرار قضية المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"، حدث يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية، إذا أكد أنه كان لدى المنشأة التزام حالي في ذلك التاريخ. وفي هذه الحالة، يؤكد قرار قضية المحكمة بأن المنشأة "أ" كان لديها للالتزام معين في أيلول ٢٠٠٤ (عندما وقعت الأحداث التي أدت إلى نشوء قضية المحكمة). وبناء على ذلك، تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. وتبين المنشأة "أ" ذلك المخصص بخصم مبلغ ١,٠٠٠ المدفوع في ١٠ تموز ٢٠٠٥ إلى قيمته الحالية، باستخدام معدل خصم للترتب بمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ ويكس أحوال السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تنفيذ؛ لا تتجاوز الفترات ٣١-٣٤ من هذا المعيار المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى التي تستند التصنيفات أو القيصات إلى الظروف للقمة في تاريخ معين. وتتضمن الأمثلة ما يلي:

- (أ) التمييز بين الإجراءات التمويلية والإجراءات التشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"؛
- (ب) للقيود الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" التي تمنع رسملة النفقات على أصل غير ملموس مولد دخلاً، إذا لم يكن الأصل مؤهلاً للاعتراف به عندما تم تكبد النفقات؛ و
- (ج) التمييز بين الإلتزامات المالية ولدت حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض").

معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

تنفيذ ٥ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٢ على الفروقات المؤقتة بين المبلغ المحمل للأصول والإلتزامات في ميزانيتها العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والأمس الضريبية المتعلقة بها.

تنفيذ ٦ يعكس قياس للضريبة الحالية والمؤجلة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، معدلات الضريبة وقوانين الضريبة التي تم تطبيقها أو تم تطبيق معظمها مع حلول تاريخ الميزانية العمومية. وتقوم المنشأة بحاسبة أثر التغييرات في معدلات الضريبة وقوانين للضريبة عندما يتم تطبيق تلك التغييرات أو يتم تطبيق معظمها.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"

تنفيذ ٧ إذا كانت طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تقوم بحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإستهلاك بأثر مستقبلي من تاريخ إجرائها ذلك التغيير في التقدير (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار والفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦). إلا أنه قد تختلف طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، في بعض الحالات، عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة ولا تعكس تقديراً معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كانت لتلك الاختلافات أثر مادي على البيانات المالية، تقوم المنشأة بتعديل الإستهلاك التراكمي في ميزانيتها العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تتلزم بالمعايير الدولية.

تنفيذ ٨ يمكن أن تختار المنشأة استخدام واحد من المبالغ التالية كتكلفة مقدره لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات:

- (أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة، تقدم المنشأة الإصلاحت التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛
- (ب) إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الذي يلي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار؛ أو
- (ج) القيمة العادلة في تاريخ حدث معين، مثل عملية خصخصة أو اكتتاب عام أولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٩ يقوم الإستهلاك اللاحق على أساس تلك التكلفة المقدره، ويبدأ من التاريخ الذي اعتمدت فيه المنشأة قياس القيمة العادلة أو إعادة التقييم.

* كما هو محل في عام ٢٠٠٣.

تنفيذ ١٠ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦، كسياسة محاسبية تنتهجها، لبعض أو كافة أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، فهي تعرض فائض إعادة التقييم المتراكم كبنء منفصل في حقوق الملكية. ويقوم فائض إعادة التقييم في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس مقارنة المبلغ المسجل المحمل في ذلك التاريخ مع تكلفته أو تكلفته المقدرة. وإذا كانت التكلفة المقدرة هي القيمة للعائلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ١١ إذا لم تلبى عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الأسس الواردة في الفقرة ١٧ أو ١٩ من هذا المعيار، تقيم المنشأة الأصول التي تم إعادة تقييمها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية بناء على واحد من الأسس التالية:

- (أ) التكلفة (أو التكلفة المقدرة) مطروحاً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض قيمة متراكمة بموجب نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦؛
- (ب) التكلفة المقدرة، كونها القيمة للعائلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)؛ أو
- (ج) المبلغ المعاد تقييمه، إذا تبنت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ كسياسة محاسبية تنتهجها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتكلفة بلوء الممتلكات والمصانع والمعدات في نفس الصنف.

تنفيذ ١٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم بشكل منفصل إستهلاك كل جزء من بلد الممتلكات والمصانع والمعدات تكون تكلفته كبيرة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للبند. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يفرض وحدة قياس للإعتراف بالأصل، أي ما يشكل بند ممتلكات والمصانع ومعدات. لذلك، فإن إصدار حكم معين هو أمر مطلوب في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف الخاصة بالمنشأة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦، الفقرتان ٩ و ٤٣).

تنفيذ ١٣ في بعض الحالات، ينتج عن إنشاء أو تجهيز أصل معين إلزام على المنشأة بتفكيك أو إزالة الأصل واستعادة الموقع الذي يوجد عليه الأصل. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة" في الإعتراف بأي مخصص ناتج وتقييمه. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ في تحديد المبلغ الناتج المشمول في تكلفة الأصل، قبل الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة. أما البلوء الأخرى مثل الإستهلاك، وحيثما كان قابلاً للتطبيق، خسائر انخفاض القيمة فتسبب فروقات بين المبلغ المحمل للمخصص والمبلغ المشمول في المبلغ المحمل للأصل. تعالج المنشأة محاسبياً التغيرات في هذه الإلتزامات حسب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"، غير أن الفقرة ٢٥-هـ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تقدم مثلاً على التغيرات التي حدثت قبل تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصي بمعاملة بديلة حيث يتم استخدام الإستثناءات. تحتوي الفقرات مثال ٢٠١-مثال ٢٠٣ على مثال لتبني التفسير ١ للمرة الأولى يوضح استخدام هذا الإستثناء.

معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"

تنفيذ ١٤ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يصنف المستأجر أو المؤجر عقود الإيجار على أنها إيجارات تشغيلية أو إيجارات تمويلية على أساس الظروف القائمة في بداية عقد الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧، الفقرة ١٣). وفي بعض الحالات، يمكن أن يوافق للمستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار، بطريقة غير تجديد عقد الإيجار، بشكل كسان سينتج عنه

تصنيفاً مختلفاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، لو كانت البنود المتغيرة نافذة المفعول في بداية عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، تعتبر الإنفاقية المعجلة كما لو أنها إنفاقية جديدة خلال فترتها. إلا أن التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغييرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للممتلكات الموردة) أو تغييرات في الظروف (على سبيل المثال، تخلف المستأجر عن الدفع) لا تؤدي إلى نشوء تصنيف جديد لعقد الإيجار.

تنفيذ ١٥ عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧ عام ١٩٩٧، تم إلغاء طريقة استثمار صافي النقد للاعتراف بالدخل التمويلي للمؤجرين. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ للمؤجرين لتمويلين بلغاء هذه الطريقة مستقبلاً. غير أن الأحكام الانتقالية الواردة في ذلك المعيار لا تنطبق على الميزانية العمومية الافتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار). لذلك، يقيم المؤجر التمويلي للزعم المدينة لعقد الإيجار التمويلي في ميزانيته العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية كما لو أن طريقة استثمار صافي النقد لم يسمح بها من قبل.

تنفيذ ١٦ ينطبق التفسير رقم ١٥ *الإيجارات للشغيلة- الحوافز* على بنود عقد الإيجار الذي يبدأ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. وتطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للتفسير رقم ١٥ على كافة عقود الإيجار، سواء بدلت قبل أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"

تنفيذ ١٧ إذا قبضت المنشأة مبالغ غير مؤهلة بعد للاعتراف بها كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ (على سبيل المثال، عائدات عملية بيع غير مؤهلة للاعتراف بها)، تعترف المنشأة بالمبالغ المقبوضة كالإيراد في ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وتقيس ذلك الإيراد بالمبلغ المقبوض.

معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين*

تنفيذ ١٨ تطبق المنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار المحاسبة الدولي ١٩ في قياس صافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين بموجب خطط منافع محددة، لكن يمكنها أن تختار الاعتراف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية المترتبة من بداية الخطة حتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كانت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ مستتضمن عدم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار). ولا تنطبق الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ على الميزانية العمومية الافتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ١٩ إن الإلتزامات الإكتوارية لمنشأة ما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون منسجمة مع الإلتزامات الإكتوارية التي توضع لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك نسيلا موضوعيا بأن تلك الإلتزامات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). ويعتبر تأثير أي تعديلات لاحقة على تلك الإلتزامات هو ربح أو خسارة كإكتوارية للفترة التي أجرت فيها المنشأة التعديلات.

تنفيذ ٢٠ يمكن أن تحتاج المنشأة لإجراء إلتزامات إكتوارية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تكن ضرورية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ولا تعكس مثل هذه الإلتزامات الإكتوارية الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتحديد، تعكس معدلات الخصم والقيمة المعادلة لأصول الخطة في تاريخ التحول إلى تلك المعايير أحوال السوق في ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، فإن الإلتزامات الإكتوارية للمنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن معدلات دوران الموظفين المستقبلية لا تعكس الزيادة الكبيرة في معدلات دوران الموظفين المقدرة نتيجة تخفيض خطة التقاعد الذي حصل بعد تاريخ التحول إلى تلك المعايير (الفقرة ٣٢ من هذا المعيار).

تنفيذ ٢١ وفي حالات عديدة، ستعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عمليات قياس الالتزامات منافع الموظفين في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، وتاريخ الميزانية العمومية المقارنة، وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويشجع معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنشأة على إشراك خبير إكتواري مؤهل لقياس كلفة الالتزامات المالية ما بعد للتوظيف. ولتقليل التكاليف، يمكن أن تطلب المنشأة خبير إكتواري مؤهل لتنفيذ تقييم إكتواري تفصيلي في واحد أو اثنين من هذين للتواريخ وتسجيل التقييم (عمليات التقييم) في تاريخ أجل أو سابق عن التاريخ (للتواريخ) الأخرى. وبالعكس أي تسجيل بتاريخ أجل أو سابق أية معاملات مالية وأحداث مالية أخرى (بما في ذلك للتغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك للتواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" *

تنفيذ ٢١ يمكن أن تكون المنشأة قد عاملت، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، الشهرة الناتجة عن شراء عملية أجنبية ولية تعديلات للقيمة العادلة على المبالغ المحملة للأصول والالتزامات ناشئة عن شراء تلك العملية الأجنبية كأصول والالتزامات للمنشأة بدلاً من معاملتها كأصول والالتزامات للعملية الأجنبية. وإذا كان الحال كذلك، يسمح المنشأة بالتطبيق للمستقبلي لمتطلبات الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على كافة عمليات الاندماج بالشراء التي تحصل بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

* كما هو محل في عام ٢٠٠٣.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إتماج الأعمال"

تنفيذ ٢٢ توضح الأمثلة التالية أثر الملحق "ب" من هذا المعيار، بافتراض أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تستخدم الإعفاء.

مثال ٢: إتماج الأعمال

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "ب" حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تاريخ يلاخ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتتضمن مطومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠١، قامت المنشأة "ب" بشراء ١٠٠% من لشركة التابعة "ج". كما قامت المنشأة "ب" بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بالمطابقة بما يلي:

(أ) تصنيف عملية إتماج الأعمال على أنها عملية إتماج بالشراء من قبل المنشأة "ب".

(ب) قياس الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة بالمبالغ التالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية):

(١) الأصول القابلة للتحديد مطروحا منها الإلتزامات التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إتماج الأعمال: ٢٠٠ (بأساس ضريبي ١٥٠ ومعدل ضريبة مطبقة بنسبة ٣٠%).

(٢) الإلتزام التقاعد (حيث تكون القيمة الحالية للإلتزام المنفعة المحددة المقاس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" يسوي ١٣٠ وللقيمة العادلة لأصول الخطة تساوي ١٠٠): صفر (لأن المنشأة "ب" استخدمت طريقة النقد المحاسبية المتعلقة بدفع المصاريف عند تكديما للمعاشات التقاعدية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها). والاساس الضريبي للإلتزام التقاعد يسوي صفر أيضا.

(٣) للفترة: ١٨٠.

(ج) لم تعترف، في تاريخ الإمتلاك، بالضريبة الموجبة للناشئة عن الفروقات المؤقتة المرتبطة بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمونة.

يتبع...

... يتبع

مثال ٢: إدماج الأعمال

- (ز) الاعتراف بصافي التزام ضريبية موجلة بقيمة ٦ (٢٠% من ٣٠%) ناشئ عما يلي:
- (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بقيمة ٥٠ (٢٠٠ مطروحا منه ١٥٠) المرتبط بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات المضمنة غير المتعلقة بالتقاعد، مطروحا منه
- (٢) الفرق المؤقت القابل للإقطاع بقيمة ٣٠ (٢٠ مطروحا منه صفر) المرتبط بالتزام التقاعد.
- (الفقرة ٢ ب (ك) من هذا المعيار). إذا نشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة من الإعراف الأولى بالشهرة، لا تُعترف المنشأة "ب" بالتزام للضريبة الموجلة للنتائج (الفقرة ١٥ أ) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ "تأخرات الدخل".

مثال ٣: إدماج الأعمال - مخصص إعادة الهيكلة

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "د" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠٣، قامت المنشأة "د" بشراء ١٠٠% من الشركة للتابعة "هـ". واعترفت المنشأة "د"، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموما المسابقة، بمخصص إعادة هيكلة (غير مخصص) بقيمة ١٠٠ لم يكن مؤهلا للإعتراف به كالتزام قليل للتحديد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وقد أدى الإعراف بمخصص إعادة الهيكلة هذا إلى زيادة للشهرة بمقدار ١٠٠. في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تأريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قامت المنشأة "د" بما يلي:

- (أ) دفعت تكاليف إعادة هيكلة بقيمة ٦٠؛ و
- (ب) قدرت أنها ستدفع تكاليف إضافية بقيمة ٤٠ في عام ٢٠٠٤، وقررت أن آثار الخصم كانت غير هامة. وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ لم تكن تلك التكاليف الإضافية مؤهلة للإعتراف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والإلتزامات، والأصول المحتملة".

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "د" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

- (أ) لا تعترف بمخصص إعادة الهيكلة (الفقرة ٢ ب (ج) من هذا المعيار).
- (ب) لا تعدل المبلغ المعين للشهرة، إلا أن المنشأة "د" تختبر الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، وتعترف بأية خسائر انخفاض قيمة ناتجة (الفقرة ٢ ب (ز)).
- (ج) نتيجة لما ورد في البندين (أ) و (ب)، تبلغ عن الأرباح المحتجزة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والتي تكون أعلى بقيمة ٤٠ (قبل ضرائب الدخل، وقبل الإعتراف بأية خسائر انخفاض القيمة) عما هي عليه في الميزانية العمومية في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المسابقة.

مثال ٤: إدماج الأعمال - الأصول غير الملموسة

الخلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة (و) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠١، قُلمت المنشأة (و) بشراء نسبة ٧٥% من الشركة التابعة (ز). وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، قامت المنشأة (و) بتعيين مبلغ مسجل أولي مقداره ٢٠٠ للأصول غير الملموسة التي لم يكن من المؤهل الاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وكان أصل الضريبة للأصول غير الملموسة هو صفر، ما نتج عنه إلتزام ضريبي مؤجل (بنسبة ٣٠%) مقداره ٦٠.

وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، كان المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة هو ١٦٠، والمبلغ المسجل للإلتزام الضريبي للمؤجل ذو العلاقة هو ٤٨ (٣٠% من ١٦٠).

تطبيقات المتطلبات

ولأن الأصول غير الملموسة غير مؤهلة للاعتراف بها كأصول منفصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تقوم المنشأة (و) بنقلها إلى الشهرة، بالإضافة إلى إلتزام للضريبة. المؤجل ذو العلاقة (٤٨) وحصلت الأقلية (الفقرة ب ٢ (ز) (١) من هذا المعيار). وتبلغ قيمة حصص الأقلية ذات العلاقة (٢٨) (٢٥% من [١٦٠ - ٤٨ = ١١٢]). وبالتالي، فإن زيادة الشهرة تساوي ٨٤ - الأصول غير الملموسة (١٦٠) مطروحا منها إلتزام الضريبة للمؤجل (٤٨) مطروحا منه حصص الأقلية (٢٨).

وتختبر المنشأة (و) للشهرة فيما يخص انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". وتعترف بأي خسارة انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الشروط التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب ٢ (ز) (٣) من هذا المعيار).

مثال ٥: اندماج الأعمال - الشهرة المقطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات الصلة

خلفية

قامت المنشأة "ح" بشراء إحدى الشركات التابعة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقامت المنشأة "ح" بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة بما يلي:

(أ) اعترفت بالشهرة كقطعاً مباشر من حقوق الملكية؛

(ب) اعترفت بأصل غير ملموس للشركة التابعة غير مؤهل للاعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨؛ و

(ج) لم تعترف بأصل غير ملموس للشركة التابعة مؤهل للاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة. واحتفظت الشركة التابعة بالأصل في تاريخ شرائه من قبل المنشأة "ح".

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "ح" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) لا تعترف بالشهرة، حيث أنها لم تعترف بالشهرة كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (الفقرة ب٢ (ز) - ب٢ (١)).

(ب) لا تعترف بالأصل غير الملموس غير المؤهل للاعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأن المنشأة "ح" تقطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، فإن إلغاء هذا الأصل غير الملموس يقلل من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ج) (٢)).

(ج) تعترف بالأصل غير الملموس المؤهل للاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة، بالرغم من أن المبلغ المعين له بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في البيانات المالية الموحدة للمنشأة "ح" كان صفرًا (الفقرة ب٢ (و)). وتتضمن معايير الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توفر قياس موثوق للتكلفة (الفقرات ٤٥ - تنفيذ ٤٨)، وتقيس المنشأة "ح" الأصل بسعر للتكلفة مطروحاً منه الإستهلاك المتراكم وأية خسائر انخفاض قيمة محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولأن المنشأة "ح" تقطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، فإن الاعتراف بهذا الأصل غير الملموس يزيد من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ج) (٢)). لكن إذا تمت إضافة هذا الأصل غير الملموس في الشهرة للمعترف بها كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تكون المنشأة "ح" قد خفضت المبلغ المحمل لتلك الشهرة وفقاً لذلك (وإذا، حيثما كان قابلاً للتطبيق، عدلت الضريبة المؤجلة وحقوق الأقلية) (الفقرة ب٢ (ز) (١)).

مثال ٦: إدماج الأعمال- الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ي" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لم ترحل الشركة الأم "ي" شركتها التابعة "ك" التي تشكل استثماراتها فيها ما نسبته ٧٥%، التي قامت بشرائها في عملية إدماج أعمال في ١٥ تموز ٢٠٠١. وفي ١ كانون الثاني ٢٠٠٤:

(أ) تبلغ تكلفة استثمار الشركة الأم "ي" في الشركة التابعة "ك" ١٨٠.

(ب) بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقيس الشركة التابعة "ك" أصولها بقيمة ٥٠٠ ولتزاماتها (بما في ذلك الضريبة المؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢) بقيمة ٣٠٠. وعلى هذا الأساس، تكون صافي أصول للشركة التابعة "ك" تساوي ٢٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تطبيق المتطلبات

تدمج لشركة الأم "ي" الشركة التابعة "ك". وتتضمن الميزانية العمومية الموحدة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ ما يلي:

(أ) أصول للشركة التابعة "ك" بقيمة ٥٠٠ ولتزاماتها بقيمة ٣٠٠

(ب) حقوق الأقلية بقيمة ٥٠ (٢٥% من [٣٠٠-٥٠٠])؛ و

(ج) الشهرة بقيمة ٣٠ (تكلفة ١٨٠ مطروحة منها ٧٥% من [٣٠٠-٥٠٠] (الفقرة ب(٢)). تختبر الشركة الأم "ي" الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" وتعترف بأية خسائر لانخفاض قيمة نتيجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب(٢) (ز) (٣)).

مثال ٧: إدماج الأعمال- الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ل" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وقد اشترت الشركة الأم "ل" الشركة التابعة "م" في ١٥ كانون الثاني ٢٠٠١ ولم تقوم برسملة الإيجارات التمويلية للشركة التابعة "م". إذا قامت الشركة التابعة "م" بإعداد بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تعترف بالإيجارات التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تعترف الشركة الأم "ل" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية الموحدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالإيجارات التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠، وتقد ما قيمته ٥٠ على الأرباح المحتجزة (الفقرة ب(و)).

معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقتراض"

تنفيذ ٢٣ عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، تتبنى المنشأة سياسة رسمة تكاليف الإقتراض (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ للمعالجة البديلة المسموحة) أو عدم رسمتها (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ للمعالجة التحليلية). وتطبق المنشأة تلك السياسة بشكل مستمر في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. لكن إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة لأصل معين، فلا ترسم تكاليف الإقتراض المتكبدة قبل تاريخ القبول الذي أدى إلى وضع التكلفة المقدرة.

تنفيذ ٢٤ بموجب المعالجة البديلة المسموحة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الإصاح عن لفافدة التي تم رسمتها خلال الفترة. ولا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وهذا المعيار الإصاح عن المبلغ المتركم الذي تم رسمته.

تنفيذ ٢٥ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ أحكاماً انتقالية تشجع التطبيق بأثر رجعي، لكنه يسمح لمنشأة تتبنى المعالجة البديلة المسموحة أن ترسم (بأثر مستقبلي) فقط تكاليف الإقتراض المتكبدة تلك بعد تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الذي يأتي معايير الرسمة. لكن إذا اعتمدت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعالجة البديلة المسموحة للوردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣، يقتضي هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لتلك المعالجة، حتى للفترات التي تسبق تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"

تنفيذ ٢٦ توحيد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى كافة الشركات التابعة التي تسيطر عليها، ما لم يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٧ خلاف ذلك.

تنفيذ ٢٧ إذا لم توحيد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة:

(أ) تقيم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في بياناتها المالية الموحدة، أصول وإلتزامات الشركة التابعة بنص المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بعد التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وأثر عملية إدماج الأعمال التي نشرت فيها الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار). وإذا لم تتبنى الشركة التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية، فإن المبالغ المحملة المذكورة في الجملة السابقة هي تلك التي تقتضيها للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك البيانات المالية (الفقرة ٢(ي) من هذا المعيار).

(ب) إذا قامت شركة الأم بشراء الشركة التابعة في عملية إدماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تعترف الشركة الأم بالشهرة، كما هو موضح في تنفيذ المثال ٦.

(ج) وإذا لم تشتري الشركة الأم الشركة التابعة في عملية إدماج أعمال لأنها أنشأت الشركة التابعة، لا تعترف الشركة الأم بالشهرة.

تنفيذ ٢٨ عندما تقوم منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بتعديل المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات شركاتها التابعة عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار السابق ذكره يمكن أن يؤثر هذا على حقوق الأقلية والضرية الموجلة.

تنفيذ ٢٩ يوضح المثالان ٨ و ٩ للفقرتين ٢٤ و ٢٥ من هذا المعيار، اللذين يتناولان الحالات التي تنبئ فيها الشركة الأم وشركتها التابعة للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في تواريخ مختلفة.

مثال ٨: تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة

خلفية

تعرض الشركة الأم "ن" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وتقوم شركتها الأجنبية التابعة "ص"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ن" منذ تأسيسها، بإعداد المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد الداخلي منذ ذلك التاريخ، لكن لا تعرض الشركة التابعة "ص" بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حتى عام ٢٠٠٧.

تطبيق المتطلبات

إذا طبقت الشركة التابعة "ص" الفقرة ٢٤(أ) من هذا المعيار، فإن المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها تكون نفسها في ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المؤرخة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦. وفي الميزانية العمومية الموحدة للشركة الأم "ن" (باستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتعتمد على أساس تاريخ تحول الشركة الأم "ن" إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية.

وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة "ص"، بموجب الفقرة ٢٤(ب) من هذا المعيار، قياس جميع أصولها أو إلتزاماتها على أساس تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٦). غير أن حقيقة أن الشركة التابعة "ص" ستصبح جهة تنبئ المعايير الدولية للمرة الأولى عام ٢٠٠٧ لا تغير من المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم "ن".

مثال ٩: تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة الأم

خلفية

تعرض الشركة الأم "ع" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٧. وقد عرضت شركتها الأجنبية التابعة "ف"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ع" منذ تأسيسها، بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وحتى عام ٢٠٠٧، أعدت الشركة التابعة "ف" معلومات لأغراض التوحيد الداخلي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بالشركة الأم "ع".

تطبيق المتطلبات

تكون المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة "ف" في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ هي نفسها في كل من الميزانية العمومية الافتتاحية (الموحدة) للشركة الأم "ع" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والبيانات المالية للشركة التابعة "ف" (باستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتقوم على أساس تاريخ تحول الشركة التابعة "ف" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن حقيقة أن الشركة الأم "ع" ستصبح جهة تنبئ المعايير الدولية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٧ لا تغير من تلك المبالغ المحملة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

تنفيذ ٣٠ لا تتجاوز للفترتين ٢٤ و ٢٥ من هذا المعيار المتطلبات التالية:

(أ) تطبيق الملحق ب من هذا المعيار على الأصول المنشأة والإلتزامات المضمونة في عملية إنماج أعمال حصلت قبل تاريخ تحول المنشأة المشتري إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن المنشأة المشتري تطبق الفقرة ٢٥ على الأصول الجديدة المنشأة والإلتزامات المضمونة من قبل المنشأة المشتري بعد عملية إنماج الأعمال تلك، ولا يزال محتفظ بها في تاريخ تحول المنشأة المشتري إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) تطبيق ما تبقى من هذا المعيار في قِول كلفة الأصول والإلتزامات التي ليس للفترتين ٢٤ و ٢٥ علاقة بها.

(ج) تقديم كلفة الإصلاحات التي يقتضيها هذا المعيار كما في تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣١ تطبق الفقرة ٢٤ من هذا المعيار إذا أصبحت الشركة التابعة جهة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في فترة لاحقة عن تبنيها من الشركة الأم، على سبيل المثال إذا قلمت الشركة التابعة مسبقاً بإعداد حزمة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد لكنها لم تعرض مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. ويمكن أن يكون هذا الأمر ملائماً ليس فقط عندما تلتزم حزمة التقارير المالية بالكامل بمتطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بل أيضاً عندما يتم تعديلها بشكل رئيسي لمسائل معينة مثل مراجعة أحداث ما بعد الميزانية العمومية والتوزيع المركزي لتكاليف التقاعد. وبالنسبة للإصلاحات الذي تقتضيه الفقرة ٤١ من هذا المعيار، لا تعتبر التعديلات التي تتم بشكل رئيسي على حزمة التقارير المالية غير المنشورة تصحيحاً للأخطاء. غير أن الفقرة ٢٤ لا تسمح للشركة التابعة بتجاهل البيانات الخاطئة التي تعتبر غير هامة بالنسبة للبيانات المالية الموحدة لشركتها الأم ولكنها هامة لبياناتها المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"

تنفيذ ٣٢ تلتزم المنشأة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "تأثر التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" عند تحديد العملة المستخدمة في بيئة عملها وعملها العرض. وعندما تقوم للمنشأة بإعداد ميزانيتها للعمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على أية فترات كان فيها لتقيد العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو عملة العرض عالي التضخم.

تنفيذ ٣٣ يمكن أن تختار المنشأة استعمال القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة فإنها تقدم الإصلاحات التي تقتضيهما الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ٣٤ إذا اختارت المنشأة استخدام الإغفاءات الواردة في الفقرات ١٦-١٩ من هذا المعيار، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على الفترات اللاحقة للتاريخ الذي تم فيه تحديد المبلغ المعاد تقييمه أو للقيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

تنفيذ ٣٥ تطبق المنشأة، في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من أجل تصنيف الأدوات المالية الصادرة (أو مكونات الأدوات المركبة الصادرة) على أنها إما إلتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً لجوهر الإقتصادية للعقدية عندما استوفيت الأداة للمرة الأولى معيار الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الفقرتان ١٥ و ٣٠)، دون الأخذ في الإعتبار الأحداث التي حصلت بعد ذلك للتاريخ (بمستثناء للتغيرات على بلود الأدوات المالية).

تنفيذ ٣٦ بالنسبة للأدوات المركبة المتداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة المبالغ المحملة الأولية للمكونات على أساس الظروف القائمة عندما صدرت الأداة (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣٠). وتحدد المنشأة تلك المبالغ المحملة باستخدام نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ نافذة المفعول في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يعد مكون الإلتزام قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا يجب على منشأة تبني هذه المعايير للمرة الأولى فصل مكون حق الملكية الأولي للأداة عن الفائدة المتركة للمستحقة على بند الإلتزام. (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية المرحلية"

تنفيذ ٣٧ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إذا طلب من المنشأة أو اختارت عرض تقرير مالي مرحلي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووفقاً لذلك، لا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وهذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:

- (أ) عرض تقارير مالية مرحلية تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٤؛ أو
- (ب) إعداد نسخ جديدة من التقارير المالية المرحلية المعروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. لكن إذا أعدت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة المعروضة في ذلك التقرير من أجل أن تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣٨ تطبق المنشأة هذا المعيار في كل تقرير مالي مرحلي تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وتقتضي الفقرة ٤٥ من هذا المعيار بالتحديد أن تصبح المنشأة عن تسويات مختلفة (انظر تنفيذ المثال ١٠).

مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى المنشأة "س" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥، ويكون تقريرها المالي المرحلي الأول بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ عن الربع المنتهي في ٣١ آذار ٢٠٠٥. وقد أعدت المنشأة "س" بيانات مالية سنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، كما أعدت بيانات ربع سنوية خلال عام ٢٠٠٤.

...يتمتع

* كما هو معدل في عام ٢٠٠٣ (تم تعديل الحد من في ٢٠٠٥).

...مُنَبِّح
مثال ١٠: إعداد للتقارير المالية للمرحلية

تطبيق المتطلبات

تشمل المنشأة "س" في كل تقرير مالي مرحلي فصلي لعام ٢٠٠٥ تسويات تكتفي بما يلي:

- (أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية الربع الأول للمقارن لعام ٢٠٠٤ مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و
(ب) أرباحها أو خسائرها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للربع الأول للمقارن لعام ٢٠٠٤ (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى المطابقات التي يقتضيها البندين (أ) و (ب) والإصلاحت التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٤، يتضمن التقرير المالي المرحلي للمنشأة "س" عن الربع الأول من عام ٢٠٠٥ تسويات تتعلق بما يلي (أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تشمل هذه التسويات):

- (أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك للتاريخ؛ و

- (ب) خسائرها أو أرباحها لعام ٢٠٠٤ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع أرباحها أو خسائرها لعام ٢٠٠٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن كل من التسويات المذكورة أعلاه تعطي تفاصيل كافية تمكن المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل. كما توضح المنشأة "س" لتعديلات المادية على بيان التدفق النقدي.

وإذا علمت المنشأة "س" عن أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تميز التسويات تصحيح تلك الأخطاء عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

وإذا لم تفصح المنشأة "س"، في أحدث بياناتها المالية السنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن المعلومات الهامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، فيجب على تقاريرها المالية المرحلية لعام ٢٠٠٥ أن تفصح عن تلك المعلومات أو تشمل إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه المعلومات (الفقرة ٤٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤٦ من هذا المعيار)).

معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧
"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"

تنفيذ ٣٩ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

- (أ) في تحديد ما إذا كان يوجد خسائر لتخفيض قيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

- (ب) قبل أية خسائر لتخفيض قيمة موجودة في ذلك التاريخ، وعكس أية خسائر لتخفيض قيمة لم تعد قائمة في ذلك التاريخ. وتتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإصلاحت التي كان سيقضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لو كانت المنشأة اعترفت بخسائر لتخفيض القيمة أو القيدو الحسية تلك في الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٩ (ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٠ إن التقديرات المستخدمة في تحديد ما إذا كانت عملية إقرار المنشأة بخسارة انخفاض قيمة أو مخصص معين (وقياس لية خسارة انخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في الميوليات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التعديلات كانت خاطئة (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار). وتبلغ المنشأة عن أثر لية تعديلات لاحقة على تلك التقديرات على أنه حدث يتعلق بالفترة التي تجري فيها التعديلات.

تنفيذ ٤١ وعاد تقدير ما إذا كان ينبغي عليها الإقرار بخسارة انخفاض قيمة أو مخصص معين (وفي قياس لية خسارة انخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يمكن أن تحتاج المنشأة إلى إجراء تغييرات لذلك التاريخ لم تكن ضرورية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة. إن مثل تلك التقديرات والإقرارات لا تعكس الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٣ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٢ لا تطبيق الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عكس خسائر انخفاض القيمة في بعض الحالات. وإذا أظهرت الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية خسائر انخفاض القيمة، تعترف المنشأة بأي عكس لاحق لخسائر انخفاض القيمة تلك في بيان الدخل (باستثناء عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة معاملة ذلك العكس على أنه إعادة تقييم). وينطبق هذا على كل من خسائر انخفاض القيمة المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة وخسائر انخفاض القيمة الإضافية المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير ملموسة"

تنفيذ ٤٤ إن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) تستثني كافة الأصول غير ملموسة ولابنود غير الملموسة الأخرى التي لا تستوفي معايير الإقرار بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) تشمل كافة الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الإقرار في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول غير الملموسة المشتركة في عملية اندماج أعمال لم يتم الإقرار بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشتركة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وغير المؤهل للإقرار بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتركة (انظر الفقرة ب٢ (و) من الملحق ب من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٥ تقتضي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة الإقرار بأصل غير ملموس إذا، و فقط إذا:

(أ) من المحتمل أن تتدفق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية تُنسب إلى الأصل؛ و

(ب) من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

ويضيف معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى هذين المعيارين مزيد من الأسس الأكثر تحديداً للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

تنفيذ ٤٦ على المنشأة، بموجب الفقرتين ٦٥ و ٧١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، أن ترسم كل تكاليف الأصول غير ملموسة المولدة داخلياً بأثر مستقبلي من التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير الإعراف بها. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للمنشأة باستخدام الفهم التحليلي للإستنتاج بأثر رجعي، أنه يتم تلبية معايير الإعراف هذه. لذلك، حتى لو استنتجت المنشأة بأثر رجعي أنه من المحتمل حدوث تدفق وارد مستقبلي لمنافع اقتصادية من الأصل غير الملموس المولد داخلياً وأن المنشأة قادرة على إعطاء هيكله التكاليف بموثوقية، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يمنعها من رسملة التكاليف المتكبدة قبل التاريخ:

(أ) الذي تستنتج فيه المنشأة، على أساس التقييم الذي يجري ويتم توثيقه في تاريخ ذلك الإستنتاج، أنه من المحتمل أن تنفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبالية من الأصل؛ و

(ب) ويكون لديها نظام موثوق لتراكم تكاليف الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً عندما يتم تكبدها أو بعد فترة قصيرة من ذلك.

تنفيذ ٤٧ إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للإعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تعترف المنشأة بالأصل في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير، حتى لو كانت قد اعترفت بالنفقات ذات العلاقة كمصروف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وإذا لم يكن الأصل مؤهلاً للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حتى تاريخ لاحق، فإن تكلفته هي مجموع النفقات المتكبدة ابتداءً من ذلك التاريخ اللاحق.

تنفيذ ٤٨ تتطابق أيضاً للمعايير التي نوقشت في الفقرة تنفيذ ٤٥* على الأصل غير الملموس المشتري بشكل منفصل. وفي حالات عديدة، ستحتوي الوثائق المعاصرة التي يتم إعدادها لدعم قرار شراء الأصل تقييماً للمنافع الاقتصادية المستقبلية. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يمكن عادة قياس تكلفة الأصل غير الملموس المشتري بشكل منفصل على نحو موثوق.

تنفيذ ٤٩ بالنسبة لأصل غير ملموس مشتري في عملية إدماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون مبلغه المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إدماج الأصول هي تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفترة ب٢-هـ) من هذا المعيار). وإذا كان ذلك المبلغ المحمل يساوي صفر، فإن المنشأة المشتري لا تعترف بالأصل غير الملموس في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية الموحدة حسب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن مؤهلاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بتطبيق المعايير التي نوقشت في الفقرات تنفيذ ٤٥-٤٨، للإعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة (الفترة ب٢-ز) من هذا المعيار). وإذا تم استيفاء شروط الإعتراف تلك، تقيس المنشأة المشتريّة الأصل على الأساس الذي يقضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة. ويؤثر التحديد الناتج على الشهرة (الفترة ب٢-ز) (١) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٠ يمكن أن تختار منشأة تبنّي المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام القيمة العادلة لأصل غير ملموس في تاريخ حدث معين مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولى على أنها تكلفته المقدرة في تاريخ ذلك الحدث (الفترة ١٩ من هذا المعيار)، بشرط أن يكون الأصل غير الملموس مؤهلاً للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الفترة ١٠ من هذا المعيار). وبالإضافة إلى ذلك، إذا، فقط إذا، استوفى الأصل غير الملموس كلاً من معيار الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية) وللمعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط)، يمكن لمنشأة تبنّي المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم واحداً من المبالغ التالية على أنه تكلفته المقدرة (الفترة ١٨ من هذا المعيار):

(أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفترة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛ أو

(ب) إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة التي تستوفي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار.

تنفيذ ٥١ إذا كانت طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن المنشأة لا تحيد عرض الإطفاء المتركم في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وبدلاً من ذلك، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإطفاء بأثر مستقبلية ابتداءً من الفترة التي اتخذ فيها ذلك التغيير على التقدير (الفقرة ٣١ من هذا المعيار والفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). لكن في بعض الحالات يمكن أن تختلف طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة ولا تعكس تقديرًا معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كان تلك الاختلافات تأثيراً مادياً على البيانات المالية، تصدّل المنشأة الإطفاء المتركم في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تتلزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣١ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"

تنفيذ ٥٢ تعترف المنشأة وتقيم كافة الأصول والالتزامات المالية في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية المعدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٢٧-٣٠ من هذا المعيار، التي تتناول إلغاء الإعراف ومحاسبة التحوط، والفقرة ١٣٦ التي تسمح بأصناف من إعادة عرض المعلومات المقارنة.

الإعراف

تنفيذ ٥٣ تعترف المنشأة بكافة الأصول المالية والالتزامات المالية (بما في ذلك جميع المشتقات) المؤهلة للإعراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وغير المؤهلة بعد إلغاء الإعراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، باستثناء الأصول المالية غير المشتقة والالتزامات المالية غير المشتقة التي تم إلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، والتي لا تختار المنشأة تطبيق الفقرة ١٢٧ عليها (انظر الفقرتين ٢٧ و ١٢٧ من هذا المعيار). على سبيل المثال، إن المنشأة التي لا تطبق الفقرة ١٢٧ لا تعترف بالأصول المنقولة في عملية توريق مالي، أو نقل، أو عناية إلغاء إعراف أخرى حصلت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ إذا كانت تلك العمليات مؤهلة لإلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. لكن إذا استخدمت المنشأة نفس اتفاق التوريق المالي أو اتفاق آخر لإلغاء الإعراف لعمليات نقل إضافية بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، تكون عمليات النقل الإضافية تلك مؤهلة لإلغاء الإعراف فقط إذا استوفت معايير إلغاء الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

تنفيذ ٥٤ لا تعترف المنشأة بالأصول المالية والالتزامات المالية غير المؤهلة للإعراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو التي كانت مؤهلة مسبقاً لإلغاء الإعراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٥٥ عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأصلي، فإن المبالغ المحملة للمكونات في التاريخ الذي تستوفي فيه الأداة لأول مرة معايير الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعكس الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١). وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد المبالغ المحملة الأولية للمشتقة للضمنية والعقد الأصلي بموثوقية، فإنها تعامل ككل العقد المجمع كدالة مالية محظوظ بها لغرض المتاجرة (معيار

المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٢). وينتج عن هذا قياس للقيمة العادلة (بإستثناء عندما لا تستطيع المنشأة تحديد قيمة عادلة موثوقة، انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٦ (ج))، مع تغييرات في للقيمة العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة.

القياس

تنفيذ ٥٦ عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فتيها تطبيق الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد تلك الأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وتلك التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. وبالتحديد:

(أ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥١، يعتمد تصنيف الأصول المالية على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق على وصف تضعه المنشأة في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. يمكن نية المنشأة وقدرتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي فإن عمليات بيع أو نقل الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤدي إلى تطبيق قواعد "الإفصاح" الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩.

(ب) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تشير فئة "قروض والنعم المدينة" إلى الظروف التي استوفى فيها الأصل المالي لأول مرة معايير الإعتراف به الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تعتبر دائما الأصول المالية المشتقة والالتزامات المالية المشتقة محتفظ بها لغرض المناجرة (بإستثناء مشتقة تكون عبارة عن أداة تحوط موصوفة وفعالة). والنتيجة أن المنشأة تغير كافة الأصول المالية المشتقة والالتزامات المالية المشتقة بالقيمة العادلة.

(د) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٠، تصنف المنشأة الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إذا، فقط إذا، كان الأصل أو الإلتزام:

- (١) قد تم شراؤه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شراؤه على المدى القريب؛
- (٢) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كان عبارة عن جزء من محفظة أدوات مالية محددة كان يتم إبرائها معا، وكان يوجد بشأنها دليل على نمط ولقي حديث خلص بجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو
- (٣) تم وصفه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. بالنسبة للمنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك.
- (٤) المحددة أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في بدء أول فترة تقارير معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالنسبة للمنشأة التي تعرض بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترة سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتطبق للفرات ١١، ٤٨، تطبيق ٤ -تطبيق ٤ك، تطبيق ٣٣، تطبيق ٣٣ب وتسجيلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩، ١٢، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وإذا قامت المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها إعادة عرض المعلومات المقارنة فقط إذا كانت الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في بدء أول فترة تقارير تم إعدادها حسب المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية متلبي المقاييس لهذا التحديد في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو إذا تم امتلاكها بعد تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنها متلبي المقاييس في الفقرة ٩ (ب) (١)، ٩ (ب) (٢) أو الفقرة ١١ في تاريخ الإعراف الأولي. بالنسبة لمجموعات الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما المحددة حسب الفقرة ٩ (ب) (٢) من معايير المحاسبة الدولي ٣٩ في بدء فترة التقارير التي تم إعدادها للمرة الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب إعادة عرض البيانات المالية المقارنة لجميع الأصول المالية والإلتزامات المالية ضمن المجموعات في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى ولو لم يتم الإعراف بالأصول أو الإلتزامات المالية الفردية ضمن المجموعة خلال فترة المقارنة.

(هـ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تكون الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع هي تلك الأصول المالية غير المشقة التي يتم وصفها على أنها متوفرة لغرض البيع وتلك الأصول المالية غير المشقة التي لم ترد في أي من الفئات السابقة.

تنفيذ ٥٧ بالنسبة لتلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم قياسها بالكلفة المطفأة في الميزانية العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة تكلفتها على أساس الظروف التي كانت قائمة عندما انتهت الأصول والإلتزامات لأول مرة معيار الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن إذا اشترت المنشأة تلك الأصول المالية والإلتزامات المالية في عملية إدماج أعمال سابقة، فإن مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إدماج الأعمال هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفرقة ب ٢ (هـ) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٨ تكون تقديرات المنشأة حول انخفاض قيمة القروض في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي بأن تلك الافتراضات كانت خاطئة (الفرقة ٣١ من هذا المعيار). وتعامل المنشأة أشر أي تعديلات لاحقة على تلك التقديرات كخسائر انخفاض قيمة (أو إذا تم استيفاء المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة) للفترة التي تكلف فيها التعديلات.

التعديلات الإنتقالية

تنفيذ ٥٨ تعامل المنشأة للتعديل على المبلغ المحمل لأصل مالي أو إلتزام مالي على أنه تعديل إنتقالي يجب الإعراف به في الرصيد الإقتصادي للأرباح المحتجزة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إلى الحد الذي ينتج فيه عن تبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولأن كافة المشتقات، عدا عن تلك الأدوات التي هي عبارة عن أدوات تحوط موصوفة وفعالة، يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض المتاجرة، يتم الإعراف بالفروقات بين المبلغ المحمل السابق (التي يمكن أن تكون صفراً) والقيمة للعائلة للمشتقات على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية التي يطبق فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل أولي (عدا عن المشتقة التي هي أداة تحوط موصوفة وفعالة).

تنفيذ ٨ ص ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) على التعديلات الناتجة عن التغييرات في التقديرات. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان جزء معين من التعديل هو تعديل إنتقالي أو تغيير في التقدير، فإنها تعامل ذلك الجزء على أنه تغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، مع تقديم إصلاحات مناسبة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرات ٣٢-٤٠).

تنفيذ ٥٩ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد قامت بقياس الاستثمارات بقيمة العادلة واعترفت بربح إعادة التقييم مباشرة في حقوق الملكية. إذا تم تصنيف استثمار معين بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن ربح إعادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي تم الاعتراف به في حقوق الملكية يتم إعادة تصنيفه في الأرباح المحتجزة عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا تم تصنيف الاستثمار، عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أنه متوفر لغرض البيع، عندها يتم الاعتراف بربح إعادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بند منفصل في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، تتعرف المنشأة بالأرباح والخسائر من الأصل المالي المتوفر لغرض البيع في ذلك البند المنفصل من حقوق الملكية إلى أن تنخفض قيمة الاستثمار، أو يباع، أو يتم تحصيله، أو يتم التصرف به خلافاً لذلك. وعند إلغاء الاعتراف باللاحق بالأصل المالي المتوفر لغرض البيع أو انخفاض قيمته، تنتقل المنشأة الربح أو الخسارة المترتبة المتبقية في حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥(ب)).

محاسبة التحوط

تنفيذ ٦٠ تتناول الفقرات ٢٨-٣٠ من هذا المعيار محاسبة التحوط. ويجب الإنهاء من وصف وتوثيق علاقة التحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو قبل ذلك التاريخ إذا لزم. لعلاقة التحوط أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من ذلك التاريخ. ويمكن تطبيق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي فقط من التاريخ الذي توصف فيه علاقة التحوط وتوثق بشكل كامل.

تنفيذ ٦١ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد أجلت أو لم تعترف بالأرباح والخسائر من تحوط على أساس القيمة العادلة على البند المحوط الذي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة. وبالنسبة لمثل هذا التحوط على أساس القيمة العادلة، تعدل المنشأة المبلغ المحمل للبند المحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون التعديل عبارة عن أي مما يلي، أهما أقل:

- (أ) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يعكس مخاطرة محمولة موصوفة ولم يتم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛ و
- (ب) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط الذي يعكس مخاطرة محمولة موصوفة، وكان بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، إما (١) غير معترف به، أو (٢) مؤجل في الميزانية العمومية كإصل أو إلتزام.

تنفيذ ٦٢ يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد أجلت أرباح وخسائر من تحوط على أساس تدفق نقدي لعملية مستقبلية. وإذا لم تكن العملية المستقبلية المحوطة، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، محتملة بشكل كبير، لكن من المتوقع حدوثها، يتم الاعتراف بكامل الربح أو الخسارة المؤجلة في حقوق الملكية. وأي صافي ربح أو خسارة مترتبة تم إعادة تصنيفه إلى حقوق الملكية عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبقى في حقوق الملكية إلى أن: (أ) ينتج عن العملية المستقبلية لاحقاً الاعتراف بأصل غير مالي أو الالتزام غير مالي، (ب) تؤثر العملية المستقبلية على الربح أو الخسارة، أو (ج) تنتهي الظروف لاحقاً ولا يعد متوقعاً حصول العملية المستقبلية، وفي هذه الحالة فإن صافي أي ربح أو خسارة مترتبة ذو علاقة تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية يتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة. وإذا كانت أداة التحوط لا يزال محتفظ بها، لكن التحوط غير مؤهل كتحوط على أساس تدفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا تعد محاسبة التحوط ملائمة ابتداء من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"

تنفيذ ٦١ تقيس المنشأة التي تتبنى نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ استثماراتها للعقارية بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تطبق المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٦٢ تطبق المنشأة التي تتبنى نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الفقرات ٧- تنفيذ ١٣ فيما يخص الممتلكات والمصانع والمعدات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تنفيذ ٦٣ تقتضي الفقرات ٣٩ (أ) و (ب) و ٤٠ و ٤١ من هذا المعيار أن تفصح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن التسميات التي تعطي تفصيلاً كافيًا لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل، وحيثما كان قابلاً للتطبيق، بيان التدفق النقدي. وتقتضي الفقرات ٣٩ (أ) و (ب) تسميات محددة لحقوق الملكية والأرباح أو الخسائر. ويظهر المثال ١١ إحدى طرق استيفاء هذه المتطلبات.

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

خلفية

تبنّت إحدى المنشآت المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية عام ٢٠٠٥ مع تحديد تاريخ التحول لها في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وكانت آخر بيانات مالية لها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسميات والملاحظات ذات العلاقة الموضحة أدناه.

يضمن هذا المثال، من بين أشياء أخرى، تسوية لحقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٤). كما يقتضي هذا المعيار تسوية في نهاية آخر فترة معروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (لا يتضمنها هذا المثال).

ويمكن أن يكون من المفيد عملياً ضم إشارات مرجعية إلى الميادلات المحاسبية والتحليلات المساندة التي تعطي مزيداً من التوضيح حول التعديلات المبينة في التسميات أدناه.

وبإذ علمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تميز التسميات بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغييرات فسي للميادلات المحاسبية (الفقرة ٤١ من هذا المعيار). ولا يوضح هذا المثال الإفصاح عن تصحيح خطأ معين.

... يتبع

... يتبع

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

تسوية حقوق الملكية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)

ملاحظة	مبادئ المحاسبة المتبوتلة صموما السابقة	اثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
١	٨,٢٩٩	١٠٠	٨,٢٩٩
الملكوتات والمصانع والمعدات			
٢	١,٢٢٠	١٥٠	١,٣٧٠
الشهرة			
٣	٢٠٨	(١٥٠)	٥٨
الأصول غير الملموسة			
٤	٣,٤٧١	٤٢٠	٣,٨٩١
الأصول المالية			
٥	١٣,١٩٨	٥٢٠	١٣,٧١٨
مجموع الأصول غير المتدولة			
٦	٣,٧١٠	صفر	٣,٧١٠
الذمم للتجارية وغيرها من الذمم المدينة			
٧	٢,٩٦٢	٤٠٠	٣,٣٦٢
للمخزون			
٨	٢٣٣	٤٣١	٧٦٤
ذمم مدينة أخرى			
٩	٧٤٨	صفر	٧٤٨
للقدر والنقد والمعادل			
١٠	٧,٧٥٣	٨٣١	٨,٥٨٤
مجموع الأصول المتدولة			
١١	٢٠,٩٥١	١,٣٥١	٢٢,٣٠٢
مجموع الأصول			
١٢	٩,٣٩٦	صفر	٩,٣٩٦
قروض بفائدة			
١٣	٤,١٢٤	صفر	٤,١٢٤
الذمم التجارية وغيرها من الذمم للدائنة			
١٤	صفر	٦٦	٦٦
مناقص الموظفين			
١٥	٢٥٠	(٢٥٠)	صفر
مخصص إعادة الهيكلة			
١٦	٤٢	صفر	٤٢
لتقزم للضريبة الحالية			
١٧	٥٧٩	٤٦٠	١,٠٣٩
لتقزم الضريبة المؤجلة			
١٨	١٤,٣٩١	٢٧٦	١٤,٦٦٧
مجموع الإلتزامات			
١٩	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥
مجموع الأصول مطروحا منه مجموع الإلتزامات			
٢٠	١,٥٠٠	صفر	١,٥٠٠
رأس المال المصدر			
٢١	صفر	٢٩٤	٢٩٤
احتياطي إعادة التقييم			
٢٢	صفر	٣٠٢	٣٠٢
احتياطي التحوط			
٢٣	٥,٠٦٠	٤٧٩	٥,٥٣٩
الأرباح المحتجزة			
٢٤	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥
مجموع حقوق الملكية			

... يتبع

...يتبع

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخصائر

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤:

- ١ نكثر الإستهلاك بمنطليات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه يعكس العمر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أدى التحليل المتركم إلى زيادة المبلغ المحمل للممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٠٠.
- ٢ تضمنت الأصول غير ملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مبلغ ١٥٠ عن البنود التي يتم نظاً إلى الشهرة لأنها غير مؤهلة للإعتراف بها كصول غير ملموسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٣ تم تصنيف كافة الأصول المالية على أنها متوفرة لغرض البيع بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم تسجيلها بقيمتها العادلة ٣,٨٩١. وقد تم تسجيلها بسعر للتكلفة ٣,٤٧١ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٢٩٤ (٤٢٠ مطروحاً منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٦) في احتياطي إعادة التقييم.
- ٤ يتضمن المخزون مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بمبلغ ٤٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أنه تم استبعاد هذه المصاريف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.
- ٥ يتم الاعتراف بالأرباح غير المحققة بمبلغ ٤٣١ من عقود الصرف الأجنبي الأجلة غير المستحقة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٣٠٢ (٤٣١) مطروحاً منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٩) في احتياطي التحوط لأن العقود تتضمن تحوطاً للمبيعات المتوقعة.
- ٦ يتم الاعتراف بالقرض بقاعد بمبلغ ٦٦ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة التي استخدمت أساساً نقدياً.
- ٧ تم مخصص إعادة هيكلة بمبلغ ٢٥٠ يتصل بالنشطة المكتب الرئيسي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه غير مؤهل للإعتراف به كإلتزام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٨ أدت للتغيرات أعلاه إلى زيادة إلتزام للضريبة المؤجلة على النحو التالي:

١٢٦	احتياطي إعادة التقييم (ملاحظة ٣)
١٢٩	احتياطي التحوط (ملاحظة ٥)
<u>٢٠٥</u>	الأرباح المحتجزة
<u>٤٦٠</u>	الزيادة في إلتزام الضريبة المؤجلة

ولأن أساس الضريبة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ للبنود المعاد تصنيفها من الأصول غير للملموسة إلى الشهرة (ملاحظة ٢) يعادل مبلغها المحمل في ذلك التاريخ، لم يؤثر إعادة التصنيف على إلتزامات للضريبة المؤجلة.

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤:

٩ وفيما يلي للتغيرات على الأرباح المحتجزة:

١٠٠	الإستهلاك (ملاحظة ١)
٤٠٠	مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ملاحظة ٤)
(٦٦)	إلتزام التقاعد (ملاحظة ٦)
٢٥٠	مخصص إعادة الهيكلة (ملاحظة ٧)
<u>(٢٠٥)</u>	الأثر الضريبي لما ذكر أعلاه
<u>٤٧٩</u>	مجموع التعديل على الأرباح المحتجزة

...يتبع

... يتبع
مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

تسوية الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠٠٤

ملاحظة	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الإيرادات	٢٠,٩١٠	صفر	٢٠,٩١٠
١, ٢, ٣ تكلفة المبيعات	(١٥,٢٨٢)	(٩٧)	(١٥,٢٨٠)
مجموع الربح	٥,٦٢٧	(٩٧)	٥,٥٣٠
١ تكاليف التوزيع	(١,٩٠٧)	(٣٠)	(١,٩٣٧)
٤, ١, ٤ مصاريف إدارية	(٢,٨٤٢)	(٣٠٠)	(٣,١٤٢)
دخل التمويل	١,٤٤٦	صفر	١,٤٤٦
تكاليف التمويل	(١,٩٠٢)	صفر	(١,٩٠٢)
الربح قبل الضريبة	٤٢٢	(٤٢٧)	(٥)
٥ مصروف الضريبة	(١٥٨)	١٢٨	(٣٠)
صافي الربح (الخسارة)	٢٦٤	(٢٩٩)	(٣٥)

ملاحظات على تسوية الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠٠٤:

- ١ يتم الاعتراف بالتزام التقاعد بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وقد ارتفع إلتزام التقاعد بمقدار ١٣٠ خلال عام ٢٠٠٤، مما سبب زيادة في تكلفة المبيعات (٥٠)، وتكاليف التوزيع (٣٠) وللمصاريف الإدارية (٥٠).
- ٢ إن تكلفة المبيعات أعلى بمقدار ٤٧ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن المخزون يتضمن مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن ليس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.
- ٣ تأثير الاستهلاك بمتطلبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه يعكس العسر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يكن التأثير على الأرباح لعام ٢٠٠٤ هاماً.
- ٤ تم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة بمبلغ ٢٥٠ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، لكنه لم يكن مؤهلاً للاعتراف به بموجب هذا المعيار حتى السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. ويؤدي هذا إلى زيادة للمصاريف الإدارية لعام ٢٠٠٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٥ تؤدي تعديلات ١-٤ أعلاه إلى تخفيض مقداره ١٢٨ في مصروف الضريبة الموجلة.

تفسير التعديلات المادية على بيان التدفق النقدي لعام ٢٠٠٤:

يتم تصنيف ضرائب الدخل بمبلغ ١٢٣ المدفوعة خلال عام ٢٠٠٤ كتكلفت نقدية تشغيلية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن تم تضمينها في فئة منفصلة من التكاليف النقدية للضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وليس هناك فروق مادية أخرى بين بيان التدفق النقدي المعروض بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبيان التدفق النقدي المعروض بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

مثال ٢٠١: التغييرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والالتزامات للمعاقلة

الخلفية

منشأة تاريخ بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط، وتاريخ إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو لذلك ١ يناير ٢٠٠٤.

إمتلك المنشأة مصنع طاقة في ١ يناير ٢٠٠١ مع عمر مقداره ٤٠ سنة في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تقدر المنشأة تكاليف الإزالة خلال فترة مقدارها ٣٧ سنة أنها تبلغ ٤٧٠ وتقدر سعر الخصم المناسب المعدل حسب المخاطرة أنه ٥٠٪، وترى أن سعر الخصم المناسب لم يتغير منذ ١ يناير ٢٠٠١.

تطبيق المتطلبات

للتزام الإزالة المعترف به في تاريخ الإنتقال هو ٧٧ (٤٧٠ مخصوما لمدة ٣٧ سنة بمقدار ٥٪).

تعطي خصم الالتزام رجوعاً لمدة ثلاث سنوات أخرى إلى ١ يناير ٢٠٠١ إلزاماً مقدراً عند الإمتلاك ليتم إبحاله في تكلفة الأصل البالغ ٦٧، والإستهلاك المتراكم للأصل هو ٤٠-٥٠/٣×٦٧.

المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية الإفتتاحية التي تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠٠٤) هي بشكل موجز كما يلي: -

٦٧	تكلفة الإزالة المشمولة في تكلفة المصنع
(٥)	الإستهلاك المتراكم
(٧٧)	للتزام الإزالة
(١٥)	صافي الأصول / المكاسب غير الموزعة

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار"

تنفيذ ٢٠٤ يبين التفسير ٤ للمقاييس عند بدء الترتيب لتحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، كما أنه يبين متى يجب إعادة تقييم الترتيب لاحقاً.

تنفيذ ٢٠٥ تنص الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على إستثناء إبتعالي، وبدلاً من التحديد بآثر رجعي ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب ولاحقاً إعادة تقييم هذا الترتيب كما هو مطلوب في الفترات قبل الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن للمنشآت تحديد ما إذا كانت للترتيبات القائمة في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتوي على عقود إيجار، وذلك بتطبيق الفقرات ٦-٩ من التفسير ٤ على تلك للترتيبات على أساس الحقائق والظروف التي سادت في ذلك التاريخ.

مثال ٢٠٢: تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الخلفية

منشأة تاريخ بياناتها المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧، وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٦ فقط وتاريخ إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو لذلك ١ يناير ٢٠٠٦.

في ١ يناير ١٩٩٥ دخلت المنشأة في ترتيب أخذ -لج- دفع لتزويد الغاز، وفي ١ يناير ٢٠٠٠ كان هناك تغير في الأحكام التعاقدية للترتيب.

تطبيق المتطلبات

في ١ يناير ٢٠٠٦ يمكن للمنشاء أن تحدد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار بتطبيق المعايير في الفقرات ٦-٩ من التفسير ٤ على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ، وبالتالي تطبيق المنشأة هذه للمعايير على أساس الحقائق والظروف القائمة في ١ يناير ١٩٩٥ وتعيد تقييم الترتيب في ١ يناير ٢٠٠٠، وإذا حدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنشأة إتباع الإرشادات في الفقرات تطبيق ١٤-٢٠٠٠.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

"الدفع على أساس الأسهم"

تتضمن هذه النسخة للنتائج للنتائج من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في

٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة	١
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	١
الدفع على أساس الأسهم	١-٢
الهدف	١-٧
النطاق	١٠-٢٩
الإعتراف	١٠-٢٩
المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	١٠-٢٩
نظرة عامة	١٣-١٠
المعاملات التي يتم فيها استلام الخدمات	١٤-١٥
المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة	١٦-٢٥
تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة	١٦-١٨
معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	١٩-٢١
معاملة ميزة التبدل	٢٢
تاريخ ما بعد الإستحقاق	٢٣
عدد صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية	٢٤-٢٥
تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك عمليات الإنهاء والتسوية	٢٦-٢٩
المعاملات التي تشتري فيها المنشأة للبضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تحصلها أمام المورد	٣٠-٣٣
معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد	٣٤-٤٣
معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإلتحاق للطرف المقابل لاختيار التسوية	٣٥-٤٠
معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإلتحاق للمنشأة لاختيار التسوية	٤١-٤٣
الإفصاحات	٤٤-٥٢
الأحكام الإنتقالية	٥٣-٥٩
تاريخ النفاذ	٦٠
الملاحق	
أ تعريف المصطلحات	
ب إرشادات التطبيق	
ج تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "نفع على أساس الأسهم" منصوص عليه في الفقرات ١-٦٠ والملاحق أ-ج . جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفذ. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغامق المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد بالخط المائل عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق مقبلة إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

مقدمة ١ غالباً ما تمنح المنشآت أسهم أو خيارات أسهم للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لمكافأة الموظفين بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين والعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لكي تدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

مقدمة ٢ إلى أن تم إصدار هذا المعيار، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يغطي موضوع الاعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثّرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً لانتشار المتزايد لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في العديد من البلدان.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة ٣ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي ينبغي تسويتها نقداً، أو بأصول أخرى، أو بأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة. ولا يوجد استثناءات في هذا المعيار، باستثناء ما يخص المعاملات التي تنطبق عليها معايير أخرى.

مقدمة ٤ يبين هذا المعيار مبادئ القياس ومتطلبات محددة لثلاثة أنواع من معاملات الدفع على أساس الأسهم:

- (أ) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)؛
- (ب) المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو الخدمات لقاء مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة؛ و
- (ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الاتفاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات لاختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

مقدمة ٥ بالنسبة للمعاملات التي تستلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، يقتضي هذا المعيار من المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المضافة في حقوق الملكية، مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم يكن باستطاعة المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، يُطلب منها قياس قيمتها والزيادة المضافة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وزيادة على ذلك:

- (أ) بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقومون بخدمات مماثلة، يُطلب من المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نمودجياً تقدير القيمة

العللة لخدمات الموظفين المستلمة بموثوقية. وتقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) أما بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (وولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، فهناك افتراض قابل للحض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بموثوقية. ويتم قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا تم حض الإقتراض، يتم قياس المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم الطرف المقابل في الخدمة.

(ج) بالنسبة للبضاعة أو الخدمات التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يحدد هذا المعيار بأن لا تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، عدا عن شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات في تاريخ التقيس ذو العلاقة (كما تم تحديده أعلاه). وبدلاً من ذلك، تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. ولذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إلا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط سوقى معين).

(د) يقتضي هذا المعيار أن تستند القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى أسعار السوق، إذا توفرت، وكذلك الأخذ بالحسبان البلود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم توفر أسعار السوق، يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم لتقدير سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ التقيس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راعية ومطلعة.

(هـ) يبين هذا المعيار أيضاً المتطلبات في حال تعديل بلود وشروط منح خيار أو سهم (على سبيل المثال إعادة تسعير خيار ما) أو إذا تم إلغاء المنح، أو إعادة شراؤه، أو استبداله بمنح آخر لأدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، ويغض النظر عن أي تعديل أو إلغاء أو تسوية لمنح أدوات حقوق الملكية للموظفين، يقتضي هذا المعيار عموماً أن تعترف المنشأة، كحد أقصى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

مقدمة ٦ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، يقتضي هذا المعيار أن تقيس المنشأة البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، فإنه يُطلب من المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أية تغييرات في القيمة معترف بها في ربح أو خسارة للفترة.

مقدمة ٧ بالنسبة لمعاملات النفع على أساس الأسهم التي توافر فيها بلود الإلتزام للمنشأة أو مورد البضاعة أو الخدمات اختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يُطلب من المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وإلى الحد الذي تكبدت فيه المنشأة لإلتزام يجب

تسويته نقدًا (أو بأصول أخرى)، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، وإلى الحد الذي لم يتم فيه تكبد هذا الإنتر لم.

مقدمة ٨ يفرض هذا المعيار متطلبات إفصاح متنوعة لتمكين مستخدمي البيانات للمالية من فهم ما يلي:

- (أ) طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال للفترة؛
- (ب) كيفية تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات للمستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال للفترة؛ و
- (ج) أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وكذلك على مركزها المالي.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

الدفع على أساس الأسهم

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو تحديد للتقرير المالي من قبل منشأة معينة عندما تتولى معاملة دفع على أساس الأسهم. ويقتضي هذا المعيار بالتحديد أن تعكس المنشأة في أرباحها أو خسائرها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين.

النطاق

٢ ينبغي على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة جميع المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية بما في ذلك:

- (أ) المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)،
- (ب) المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو للخدمات لقاء مبلغ يعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو لأدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة، و
- (ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الإلتحاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو للخدمات لاختيار المنشأة إما تسوية للمعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

باستثناء ما تمت الإشارة إليه في الفقرتين ٥ و ٦.

٣ لأغراض هذا المعيار، تعتبر عمليات نقل أدوات حقوق الملكية لمنشأة ما من قبل مساهميها لأطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات إلى المنشأة (بما في ذلك الموظفين) معاملات دفع على أساس الأسهم، ما لم يكن واضحاً أن غرض النقل ليس دفع قيمة البضاعة أو للخدمات التي تم توريدها للمنشأة. وينطبق هذا أيضاً على عمليات نقل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم للمنشأة، أو أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى في نفس مجموعة المنشأة، إلى أطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات للمنشأة.

٤ لأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/بصفته مالك لأدوات حقوق ملكية للمنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع ملكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، واستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

- ٥ كما تمت الإشارة في الفقرة ٢، ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تشتري فيها المنشأة أو تستلم بضاعة أو خدمات. وتتضمن البضاعة المخزون، والمواد للقابلة للإستهلاك، والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. غير أنه لا ينبغي للمنشأة تطبيق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة كجزء من صفقي الأصول المشتركة في عملية اندماج أعمال ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال". وعليه، فإن لدوات حقوق الملكية الصادرة في عملية اندماج أعمال مقابل سيطرة المنشأة المشتركة لا تدرج ضمن نطاق هذا المعيار. غير أن لدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة للمشتراة بصفتهن موظفين (على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة) تدرج ضمن نطاق هذا المعيار. وعلى نحو مماثل، فإن إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو إجراء تعديلات أخرى عليها بسبب عملية اندماج أعمال أو إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية تتم محاسبته وفقا لهذا المعيار.
- ٦ لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات بموجب عقد معين ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض" (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣)* أو الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣).

الإعتراف

- ٧ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على البضاعة أو عند استلام الخدمات. كما ينبغي على المنشأة الاعتراف بالزيادة المقابلة في حقوق الملكية إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لدوات الملكية في المنشأة، أو الاعتراف بالتزام معين إذا تم شراء البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تشتري فيها المنشأة بالبضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد.
- ٨ عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للاعتراف بها كإصول، يتم الاعتراف بها على أنها مصاريف.
- ٩ نموجيا ينشأ المصروف من استهلاك البضاعة أو الخدمات. على سبيل المثال، يتم استهلاك الخدمات مباشرة، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالمصروف عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة. ويمكن استهلاك البضاعة عبر فترة من الزمن، أو في حالة المخزون، يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالمصروف عند استهلاك البضاعة أو بيعها. غير أنه من الضروري أحيانا الاعتراف بالمصروف قبل استهلاك أو بيع البضاعة أو الخدمات، لأنها غير مؤهلة للاعتراف بها كإصول. على سبيل المثال، يمكن أن تشتري المنشأة البضاعة كجزء من مرحلة البحث في مشروع معين لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك البضاعة، يمكن أن تكون غير مؤهلة للاعتراف بها كإصول بموجب المعيار المعمول به.

* تم تعديل عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في نسخة عام ٢٠٠٥.

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة

نظرة عامة

١٠ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقبلة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن بالإمكان تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي عليها قياس قيمتها والزيادة المقبلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى "القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة".

١١ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة^٢، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نموذجياً تقدير القيمة العادلة للخدمات المستلمة بموثوقية، كما هو موضح في الفقرة ١٢. ويجب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح.

١٢ يتم نموذجياً منح الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى إلى الموظفين كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع التوظيف الأخرى. يكون عادة من غير الممكن قياس الخدمات المستلمة مباشرة لمكونات محددة في مجموعة تعويضات الموظف، وربما يكون من غير الممكن أيضاً قياس القيمة العادلة لمجموعة التعويضات بأكملها بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وزيادة على ذلك، يتم أحياناً منح الأسهم أو خيارات الأسهم كجزء من اتفاقية منح مكافآت، بدلاً من كونها جزءاً من مجموعة تعويضات أساسية، على سبيل المثال كحافز للموظفين للبقاء في خدمة الشركة أو لمكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. ومن خلال منح الأسهم أو خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، تدفع المنشأة تعويض إضافي للحصول على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمراً صعباً. وبسبب صعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لخدمات الموظف المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للنقض بأن من الممكن تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية. ويجب قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا حصلت المنشأة هذا الافتراض لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو للخدمات المستلمة والزيادة المقبلة في حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات

* يستخدم هذا المعيار عبارة "بالرجوع إلى" بدلاً من "بأسعار أو معلن..." لأن المعاملة تقاس أساساً بضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (ليهما تطبيق) بحد أدنى حقوق الملكية التي يتم استحقاقها، كما هو موضح في الفقرة ١٩.

^٢ في ما تبقى من هذا المعيار، تتضمن أيضاً جميع الإشارات إلى الموظفين الجهات الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة.

حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو للتاريخ الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

المعاملات التي يتم فيها استلام الخدمات

١٤ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة فوراً، لا يُطلب من الطرف المقابل إتمام فترة معينة من الخدمة قبل أن يصبح مخولاً دون قيد أو شرط لأدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم وجود دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أن ما يقدمه للطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية قد تم استلامها. وفي هذه الحالة، ينبغي على المنشأة أن تعترف بالخدمات المستلمة بالكامل في تاريخ المنح، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية.

١٥ إذا لا يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلا عندما يكمل الطرف المقابل فترة محددة من الخدمة، تفترض المنشأة أن ما سيقدّمه للطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية تلك، سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق. وينبغي على المنشأة محاسبة تلك الخدمات كما يتم تقديمها من قبل للطرف المقابل خلال فترة الإستحقاق، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية. على سبيل المثال:

(أ) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بـ ٣ سنوات خدمة، فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمة التي سيتم تقديمها من قبل الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق تلك التي تمتد لـ ٣ سنوات.

(ب) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بلإجاز شرط أداء معين والبقاء في خدمة المنشأة إلى أن يتم تلبية شرط الأداء ذلك، وكان طول فترة الإستحقاق يختلف اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي سيقدّمها الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الإستحقاق المتوقعة. ويتعين على المنشأة تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة الأكثر احتمالاً لشرط الأداء. إذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط سوق، فإن تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة يجب أن يتسمم مع الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة للعائدات للخيارات الممنوحة، ولا يتم تحديده بعد ذلك. وإذا لم يكن شرط الأداء عبارة عن شرط سوق، على المنشأة مراجعة تقديرها لطول فترة الإستحقاق، إذا لزم الأمر، في حال تشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق يختلف عن التقديرات السابقة.

المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس، على أساس أسعار السوق، إذا توفرت، مع الأخذ بالصبيان للشروط والبنود التي منحت على أساسها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٧ إذا لم تكن أسعار السوق متوفرة، على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب تقييم معين لتقدير ما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ويجب أن يكون أسلوب التقييم منسجماً مع منهجيات التقييم المقبولة عموماً لتسعير الأدوات المالية، وأن يشمل كافة العوامل والاقتراضات التي يمكن أن تأخذها في الاعتبار الأطراف الراغبة والمطلعة المشاركة في السوق عند تحديد السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٨ يحتوي الملحق ب' مزيداً من الإرشاد حول قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم، والذي يركز على بنود وشروط محددة تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين.

معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

١٩ يمكن أن يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً بتلبية شروط استحقاق محددة. على سبيل المثال، يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم لموظف ما مشروطاً بشكل نموذجي ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لفترة محددة من الوقت. ويمكن أن يكون هناك شروط أداء يجب تلبيةها، كأن تحقق المنشأة نمو محدد في الأرباح أو زيادة محددة في سعر أسهمها. ولا تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، باستثناء شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، ينبغي أن تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في نهاية المطاف. لذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو للخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على سبيل المثال فشل الطرف المقابل في إكمال فترة خدمة معينة، أو عدم تلبية شرط أداء معين، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢٠ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٩، على المنشأة أن تعترف بمبلغ معين للبضاعة أو للخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق على أساس أفضل تقدير متوفر لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، وعليها أن تعدل ذلك التقدير، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية الذي تم استحقاقها في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢١ تؤخذ شروط السوق في الحسبان، مثل سعر سهم مستهدف يكون مشروطاً به الإستحقاق (أو قابلية الممارسة)، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. لذلك، على المنشأة أن تعترف، بالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من طرف مقابل يلبي كافة للشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طوال الفترة المحددة)، بغض النظر عما إذا يتم تلبية شرط السوق.

معاملة ميزة التحويل

٢٢ بالنسبة للخيارات التي تكتم بميزة التحويل، لا تؤخذ هذه الميزة في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، يتم محاسبة خيار التحويل على أنه منح لخيار جديد، إذا وعندما يتم منح هذا الخيار لاحقاً.

تاريخ ما بعد الإستحقاق

٢٣ بعد الإعراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة وفقاً للفقرات ١٠-٢٢، وكذلك الإعراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية، لا تقوم المنشأة بتعديل لاحق على مجموع حقوق الملكية بعد تاريخ الإستحقاق. على سبيل المثال، لا تعكس المنشأة لاحقاً المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة من موظف ما، إذا تم لاحقاً إلغاء أدوات حقوق الملكية المستحقة، أو في حالة خيارات الأسهم، لا يتم ممارسة للخيارات. وعلى أية حال، لا يعيق هذا المتطلب المنشأة من الإعراف بالنقل ضمن حقوق الملكية. أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

عند صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية

٢٤ تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٣ عندما يطلب من المنشأة قياس معاملة دفع على أساس الأسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نادرة، قد لا تتمكن المنشأة من تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس بموثوقية، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٢. وفي هذه الحالات النادرة فقط، على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس أدوات حقوق الملكية بقيمتها الجوهرية، مبدياً في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمات، ولاحقاً في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية النهائية، مع الإعراف بأي تغيير في القيمة الجوهرية في الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم في النهاية تسوية ترتيب الدفع على أساس الأسهم عند ممارسة الخيارات أو إلغائها (على سبيل المثال عند انتهاء للتوظيف) أو إنقضاءها (على سبيل المثال في نهاية صر الخيارات).

(ب) الإعراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية أو، (حيثما كان قابلاً للتطبيق) يتم ممارستها في النهاية. ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات الأسهم، على سبيل المثال، على المنشأة الإعراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق، إن وجدت، وفقاً للفقرتين ١٤ و ١٥، باستثناء أن المتطلبات في الفقرة ١٥ (ب) المتعلقة بشرط سوقي معين لا تنطبق. ويجب أن يعتمد المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على عدد خيارات الأسهم المتوقع استحقاقها. وعلى المنشأة أن تعدل ذلك التقدير، عند الضرورة، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد خيارات الأسهم المتوقع استحقاقه يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، على

المنشأة أن تراجع للتقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم استحقاقها في النهاية. وبعد تاريخ الاستحقاق، على المنشأة أن تعكس المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا تم لاحقاً إلغاء خيارات الأسهم أو انتهت في نهاية عمر خيار السهم.

٢٥ إذا طبقت منشأة ما الفقرة ٢٤، فليس من الضروري تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩، ذلك لأن أي تعديلات على البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية سيتم أخذها بالحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الجوهرية المبينة في الفقرة ٢٤. لكن إذا قامت منشأة ما بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تم تطبيق الفقرة ٢٤ عليها، فعلى المنشأة القيام بما يلي:

(أ) إذا حدثت التسوية خلال فترة الاستحقاق، ينبغي على المنشأة محاسبة للتسوية على أنها تعجيل للاستحقاق، ويكون عليها بالتالي الاعتراف فوراً بالمبلغ الذي كان سيتم الاعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق.

(ب) يجب محاسبة أي دفعة تمت عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي كخصم من حقوق الملكية، فيما عدا إلى الحد الذي تتجاوز فيه للدفعة القيمة الجوهرية لأدوات حقوق الملكية، التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويتم الاعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك عمليات الإلغاء والتسوية

٢٦ يمكن أن تعدل المنشأة البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكنها أن تخفض سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة للعادلة لتلك الخيارات. إن المتطلبات الواردة في الفقرات من ٢٧-٢٩ لمحاسبة آثار التعديلات معبر عنها في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. إلا أنه يجب تطبيق المتطلبات أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة للعادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فإن أية إشارات إلى تاريخ المنح في الفقرات ٢٧ - ٢٩ يجب أن تشير بدلاً من ذلك إلى تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمة.

٢٧ على المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية شرط استحقاق معين (عدا عن شرط السوق) تم تحديده في تاريخ المنح. وينطبق هذا الأمر بغض النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إلغاء أو تسوية على ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وبالإضافة إلى ذلك، على المنشأة أن تعترف بالتأثيرات التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مفيدة بخلاف ذلك للموظف. ويتضمن الملحق "ب" إرشادات حول تطبيق هذا المتطلب.

٢٨ إذا ألغيت المنشأة منح أدوات حقوق الملكية أو قلصت بسويته خلال فترة الإستحقاق (عدا عن المنح الملغى عندما لا يتم تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء):

(أ) على المنشأة محاسبة الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل في الإستحقاق، ويجب عليها بالتالي الإعتراف فوراً بالمبلغ الذي كان من الممكن خلافاً لذلك الإعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق.

(ب) ينبغي محاسبة أية دفعة تتم للموظف عند إلغاء أو تسوية المنح على أنها إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كإقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

(ج) إذا تم منح الموظف أدوات حقوق ملكية جديدة، وفي التاريخ الذي تم فيه منح أدوات حقوق الملكية تلك، تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي على المنشأة محاسبة منح أدوات حقوق الملكية البديلة بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة تعديل المنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية، وفقاً للفقرة ٢٧ والإرشادات الواردة في الملحق 'ب'. إن القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة. إن صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة هي قيمتها العادلة مباشرة قبل عملية الإلغاء، مطروحاً منها مبلغ أي دفعة تمسّد إلى الموظف عند إلغاء أدوات حقوق الملكية التي تتم محاسبتها كإقتطاع من حقوق الملكية وفقاً للفقرة 'ب' أعلاه. وإذا لم تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي عليها محاسبة أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك على أنه منح جديد لأدوات حقوق الملكية.

٢٩ إذا قامت منشأة معينة بإعادة شراء أدوات حقوق ملكية مستحقة، يجب محاسبة الدفعة المسددة للموظف على أنه إقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها للدفعة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شرائها وقياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

٣٠ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن يتم تسوية الإلتزام، على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ للتسوية، مع أية تغييرات في القيمة العادلة معترف بها في أرباح أو خسائر الفترة.

٣١ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل ارتفاع سعر الأسهم كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة موظفيها دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم

(بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزامياً (على سبيل المثال، عند انتهاء التوظيف) أو حسب اختيار الموظف.

٣٢ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالخدمات المستلمة، وبالتزام الدفع مقابل تلك الخدمات حين يقدم الموظفون الخدمة. على سبيل المثال، يتم مباشرة استحقاق بعض مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، وبالتالي لا يطلب من الموظفين إتمام فترة معينة من الخدمة ليصبحوا مخولين لقبض الدفعة النقدية. وفي حال غياب دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظفون لقاء مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم. وبناءً عليه، على المنشأة الاعتراف فوراً بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابلها. وإذا لم يتم استحقاق المكافأة المذكورة أعلاه إلا بعد أن ينهي الموظفون فترة معينة من الخدمة، على المنشأة الاعتراف بالخدمات المستلمة وبالتزام الدفع مقابلها، حيث يقدم الموظفون للخدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب قياس الالتزام بشكل أولي في كل تاريخ إبلاغ إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج تسعير الخيارات، مع الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح تلك المكافأة ومدى تقديم الموظفين للخدمة حتى تاريخه.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

٣٤ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الاتفاق إما للمنشأة أو الطرف المقابل اختيار المنشأة تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، على المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد، إذا، وإلى الحد، الذي تكبدت فيه المنشأة التزام يجب تسويته نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، إذا، وإلى الحد، الذي لم يتم فيه تكبد ذلك الالتزام.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الاتفاق للطرف المقابل اختيار التسوية

٣٥ إذا منحت المنشأة الطرف المقابل حق الإختيار بين تسوية معاملة دفع على أساس الأسهم نقداً* أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، تتضمن مكون دين (أي حق الطرف المقابل بأن يطلب الدفع نقداً) ومكون حق ملكية (أي حق الطرف المقابل بأن يطلب التسوية بأدوات حقوق ملكية بدلاً من النقد). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، التي يتم فيها قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة مباشرة، على المنشأة قياس مكون حق الملكية للأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة والقيمة العادلة لمكون الدين، في التاريخ الذي يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات.

* في الفترات ٣٥-٤٢، تتضمن أيضاً جميع الإشارات إلى نقد الأصول الأخرى للمنشأة.

٣٦ بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الحقوق في النقد أو أدوات حقوق الملكية.

٣٧ من أجل تطبيق للفترة ٣٦، على المنشأة أولاً قياس القيمة العادلة لمكون الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لمكون حق الملكية - مع الأخذ بالحسبان أنه ينبغي على الطرف المقابل إسقاط الحق بقبض النقد من أجل استلام أداة حق الملكية. إن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي مجموع للقيم العادلة للمكونين. غير أن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل اختيار التسوية غالباً ما تكون منظّمة بحيث أن للقيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفس القيمة العادلة لبدل آخر. على سبيل المثال، يمكن أن يختار الطرف المقابل استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظف مقابل ارتفاع الأسهم المنفوعة نقداً. وفي تلك الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حق الملكية يساوي صفر، وبالتالي تكون للقيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، إذا كانت للقيم العادلة لبدائل التسوية تختلف، فإن القيمة العادلة لمكون حق الملكية تكون عادة أعلى من صفر، وفي هذه الحالة ستكون للقيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

٣٨ ينبغي على المنشأة محاسبة البضاعة أو للخدمات المستلمة أو المشتراة فيما يخص كل مكون في الأداة المالية المركبة بشكل منفصل. بالنسبة لمكون الدين، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو للخدمات المشتراة، والتزام الدفع مقابل تلك البضاعة أو للخدمات، حيث يورد الطرف المقابل البضاعة أو يقدم الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣). وبالنسبة لمكون حق الملكية (إن وجد)، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو للخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، حيث يورد الطرف المقابل البضاعة أو يقدم الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو للخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة (الفقرات ١٠-٢٩).

٣٩ في تاريخ التسوية، على المنشأة إعادة قياس الإلتزام بقيمتها العادلة. وإذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من الدفع نقداً، ينبغي نقل الإلتزام مباشرة إلى حقوق الملكية، كمقابل لأدوات حقوق الملكية الصادرة.

٤٠ إذا دفعت المنشأة نقداً عند التسوية بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب تطبيق تلك الدفعة لتسوية الإلتزام بالكامل. ويجب أن يبقى أي مكون حق ملكية تم الإعتراف به مسبقاً ضمن حقوق الملكية. وباختيار القبض نقداً عند التسوية، يكون الطرف المقابل قد أسقط الحق في استلام أدوات حقوق ملكية. غير أن هذا المتطلب لا يحول دون اعتراف المنشأة بعملية نقل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإلتفاق للمنشأة اختيار التسوية

٤١ بالنسبة لمعاملة دفع على أساس الأسهم توفر فيها بنود الإلتفاق اختياراً أمام المنشأة للتسوية نقداً أو بإصدار أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان لديها الإلتزام الحالي لتسويته نقداً كما ينبغي عليها محاسبة معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقاً لذلك. ويكون لدى المنشأة الإلتزام الحالي لتسويته نقداً إذا لم يكن لاختيار التسوية في أدوات حقوق الملكية جوهرًا تجاريًا (لأن المنشأة مثلاً ممنوعة قانونياً

من إصدار الأسهم)، أو كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معقدة للتسوية نقداً، أو تقوم عموماً بالتسوية نقداً متى طلب الطرف المقابل أن تتم التسوية نقداً.

٤٢ إذا كان لدى المنشأة للترزم الحالي لتسويته نقداً، ينبغي عليها محاسبة المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة للبضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تحصلها أمام المورد، في الفقرات ٣٠-٣٣.

٤٣ إذا لم يكن مثل هذا الإلتزام قائماً، ينبغي على المنشأة محاسبة المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، في الفقرات ١٠-٢٩. ويجب عند التسوية للقيام بما يلي:

- (أ) إذا اختارت المنشأة التسوية نقداً، ينبغي محاسبة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية، أي كقطع من حقوق الملكية، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أدناه.
- (ب) إذا اختارت المنشأة التسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية، فليس مطلوباً إجراء مزيداً من المحاسبة (عدا عن اللزوم من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر)، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أدناه.
- (ج) إذا اختارت المنشأة بديل التسوية الذي له أعلى قيمة عادلة، كما في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة الاعتراف بمصروف إضافي للقيمة الزائدة الواردة، أي الفرق بين النقد المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كان سيتم خلافاً لذلك إصدارها، أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة ومبلغ النقد الذي كان سيتم خلافاً لذلك دفعه، أيهما قابلاً للتطبيق.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كتبت قائمة خلال الفترة.

٤٥ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

- (أ) وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الإستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (على سبيل المثال، ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية). يمكن أن تجمع منشأة ذات أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم هذه للمعلومات، ما لم يكن هناك ضرورة لإفصاح منفصل عن كل ترتيب من أجل استيفاء المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤.
- (ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية:
 - (١) المكتولة في بداية الفترة؛
 - (٢) الممنوحة خلال الفترة؛
 - (٣) الملغاة خلال الفترة؛

(٤) للممارسة خلال الفترة؛

(٥) المنتهية خلال الفترة؛

(٦) المتدولة في نهاية للفترة؛ و

(٧) القابلة لممارستها في نهاية الفترة.

(ج) بالنسبة لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. إذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم طوال الفترة، قد نستطيع المنشأة بدلا من ذلك الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الأسهم المتدولة في نهاية الفترة، الإفصاح عن نطاق أسعار الممارسة والمرجع المتوسط للفترة الباقية من العمر التتبعي. فإذا كان نطاق أسعار الممارسة واسعا، يجب تقسيم للخيارات المتدولة إلى نطاقات ذات معنى في تقييم عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي يمكن إصدارها ولقد الممكن قبضه عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيارات المستخدم ومخالفات ذلك للنموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلبية المتوقعة، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطر ولية مخالفات أخرى في النموذج، بما فيها الطريقة المستخدمة والإفتراسات الموضوعية لدمج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) كيف تم تحديد التقلبية المتوقعة، بما في ذلك تفسير لمدى استناد التقلبية المتوقعة إلى التقلبية التاريخية؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إجماع لية خصائص أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة، مثل شرط السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (عدا عن خيارات الأسهم)، الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) إذا لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر سوق قابل للملاحظة، فكيف تم تحديدها؛

(٢) ما إذا تم وكيف تم إجماع توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إجماع أية خصائص أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في قياس القيمة العادلة.

(ج) بالنسبة لتريتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تم تعديلها خلال الفترة:

(١) تفسير تلك التعديلات؛

(٢) القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة (نتيجة تلك التعديلات)؛ و

(٣) معلومات حول كيف تم قياس القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة، بالإنسجام مع المتطلبات المبينة في كل من (أ) و (ب) أعلاه، حيثما كان ذلك قابلاً للتطبيق.

٤٨ إذا قامت المنشأة مباشرة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال الفترة، ينبغي عليها أن تفصح كيف تم تحديد تلك القيمة العادلة، على سبيل المثال ما إذا تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك البضاعة أو الخدمات.

٤٩ إذا حضرت المنشأة الإقراض الوارد في الفترة ١٣، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتقديم تفسير حول سبب لحض الإقراض.

٥٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

٥١ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) مجموع المصروف المعترف به للفترة الناتج عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي لم تكن فيها البضاعة أو الخدمات المستلمة مؤهل للاعتراف بها كأصول وبالتالي تم الاعتراف بها مباشرة كمصروف، بما في ذلك الإفصاح المنفصل عن ذلك الجزء من مجموع المصروف الذي ينتج من المعاملات التي تتم محاسبته على أنها معاملات تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة؛

(ب) بالنسبة للإلتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(١) مجموع المبلغ المسجل في نهاية الفترة؛ و

(٢) مجموع القيمة الجوهرية في نهاية الفترة للإلتزامات التي تم مقابلها استحقاق حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى بحلول نهاية الفترة (على سبيل المثال، مكافأة الموظفين المستقاة مقابل ارتفاع سعر الأسهم).

٥٢ إذا لم تلي المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من قبل هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤ و

٤٦ و ٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك المبادئ.

الأحكام الانتقالية

- ٥٣ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها للبضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على عمليات منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢، ولم يتم استحقاقها بعد في تاريخ نفاذ هذا المعيار.
- ٥٤ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، لتطبيق هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية إذا لمصحح المنشأة علنياً عن القيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المحددة في تاريخ القياس.
- ٥٥ بالنسبة لكافة صلاحيات منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار، على المنشأة إعادة عرض للمعلومات المقارنة، وحيثما كان قابلاً للتطبيق، تعديل الرصيد الإجمالي للأرباح المحتجزة لأول فترة معروضة.
- ٥٦ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها هذا المعيار (على سبيل المثال، أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك)، على المنشأة رغم ذلك الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرتان ٤٤ و ٤٥.
- ٥٧ وإذا قامت المنشأة، بعد أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول، بتعديل بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية الذي لم ينطبق عليه هذا المعيار، يجب على المنشأة رغم ذلك تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ لمحاسنة أي من هذه التعديلات.
- ٥٨ بالنسبة للإلتزامات الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم القائمة في تاريخ نفاذ هذا المعيار، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي. وبالنسبة لهذه الإلتزامات، يجب على المنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الإجمالي للأرباح المحتجزة في أول فترة معروضة تم إعادة عرض المعلومات المقارنة لها، باستثناء أن المنشأة غير ملزمة بإعادة عرض المعلومات المقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ يسبق ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢.
- ٥٩ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على الإلتزامات الأخرى الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على سبيل المثال، الإلتزامات التي تمت تسويتها خلال الفترة التي تم عرض المعلومات المقارنة لها.

تاريخ النفاذ

- ٦٠ على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الملحق أ تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

المعاملة التي تشتري : معاملة دفع على أساس الأسهم تشتري فيها المنشأة بضاعة أو خدمات من خلالها تكبد التزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك البضاعة أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

الخدمات مقابل : الخدمات مقابل هي المقبيل لأدوات الملكية في المنشأة

الالتزامات التي تحصلها : التزامات هي المقبيل لأدوات الملكية في المنشأة

لأسم المورد : التزامات هي المقبيل لأدوات الملكية في المنشأة

الموظفون وغيرهم ممن : الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة، وإما أن (أ) يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ب) أنهم يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن للخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها للموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويحتملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وتوجيهها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.

أداة حق الملكية : عبارة عن عقد يثبت حصة متبقية في أصول المنشأة بعد القسط كلفة التزاماتها.

أداة حق الملكية : حق (بشروط أو غير مشروط) في أداة حق ملكية خاصة بمنشأة معينة تمنحه للممنوحة جهة أخرى بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم.

المعاملة التي تكون فيها : معاملة دفع على أساس الأسهم تمثل فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل للبضاعة أو الخدمات لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو أدوات الأسهم).

هي المقبيل لأدوات الملكية في المنشأة

القيمة العادلة : المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية الالتزام، أو مبادلة أداة حق ملكية ممنوحة، بين أطراف راغبة ومطلعة في معاملة على أساس تجاري.

تاريخ المنح : التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على اتفاق معين للدفع على أساس الأسهم، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وينود الاتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. وفي حال خضوع ذلك الاتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المصاهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

* يعرف إطار العمل الالتزام على أنه التزام حالي لدى المنشأة نشأ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تكلف صافٍ من موارد المنشأة تمثل مبالغ اقتصادية (أي تكلف صادر للنقد أو أصول أخرى للمنشأة).

- القيمة الجوهرية** : الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يمتلك فيها الطرف المقابل الحق (مشروطاً أو غير مشروط) في الإكتتاب، أو التي يمتلك حق استلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو الذي سيدفعه) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، خيار سهم بسعر ممارسة يبلغ ١٥ وحدة عملة^١ على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية ٥ وحدات عملة.
- شروط السوق** : الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة، أو الإستحقاق، أو قابلية الممارسة لأداة حق ملكية ويرتبط بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد من القيمة الجوهرية لخيار سهم معين، أو تحقيق هدف محدد يقوم على أساس سعر للسوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة بمؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق الملكية لمنشآت أخرى.
- تاريخ القياس** : التاريخ الذي تقاس فيه القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار. بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات ممثلة، يكون تاريخ القياس هو تاريخ المنح. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (ولئك الذين يقدمون خدمات ممثلة)، يكون تاريخ القياس هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.
- ميزة التبدل** : وهي ميزة تتيح المنح الأكي لخيارات الأسهم الإضافية عندما يمارس حامل لخيار الخيارات الممنوحة سابقاً باستخدام أسهم المنشأة، بدلاً من النقد، لاستيفاء سعر للممارسة.
- خيار التبدل** : خيار سهم جديد يمنح عندما يُستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.
- اتفاق الدفع على أساس الأسهم** : اتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، ولتي تخول الطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية الشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.
- معاملة الدفع على أساس الأسهم** : معاملة تستلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضاعة أو خدمات مقابل مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في المنشأة.

^١ في هذا الملحق، يبرر عن المبالغ النقدية بوحدة العملة (C).

- خيار المسهم** : عقد يمنح حامله حقاً، لكن ليس إلزاماً، للاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة محددة من الزمن.
- الإستحقاق** : يصبح حقاً بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في استلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو لوفت حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مستحقاً بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.
- شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء** : الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيةها ليحق له استلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتتضمن شروط تحفيز الموظف على الأداء شروط للخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، وشروط الأداء التي تتطلب تحقيق أهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة).
- فترة الإستحقاق** : الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة باتفاق دفع على أساس الأسهم.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ب ١ تناقش الفقرات ب٢-ب٤١ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة، بالتركيز على البنود والشروط المحددة التي تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين. وبناء عليه، فهي ليست شاملة. وعلاوة على ذلك، ولأن مبادئ التقييم التي تتناقض أدناه تركز على الأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، فمن المفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم مقلصة في تاريخ المنح. ولكن العديد من مسائل التقييم التي تناقش أدناه (على سبيل المثال، تحديد التقبيل المتوقعة) تنطبق كذلك في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة لأطراف عدا عن الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

ب ٢ بالنسبة للأسهم الممنوحة للموظفين، يجب قياس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو سعر السوق المقدر، إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة)، المعدل بحيث يأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الأسهم (فيما عدا الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢١).

ب ٣ على سبيل المثال، إذا لم يكن الموظف مخولاً بقبض توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق، يؤخذ هذا العامل بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وعلى نحو مماثل، إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الإستحقاق، يؤخذ ذلك العامل بعين الاعتبار، لكن فقط إلى الحد الذي يؤثر فيه القيود اللاحقة للإستحقاق على السعر الذي سيدفعه طرف راغب ومطلع مشارك في السوق مقابل ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كانت الأسهم متداولة بفاعلية في سوق كبير ذو سيولة، فإن قيود النقل اللاحقة للإستحقاق يمكن أن يكون لها تأثير بسيط، إن وجد، على السعر الذي سيدفعه طرف راغب ومطلع مشارك في السوق مقابل تلك الأسهم. ولن تؤخذ بعين الاعتبار القيود على النقل أو القيود الأخرى القائمة خلال فترة الإستحقاق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، لأن تلك القيود تتبع من وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، التي نتم محاسبتها وفقاً للفقرات ١٩-٢١.

خيارات الأسهم

ب ٤ بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون أسعار السوق متوفرة في حالات كثيرة، لأن الخيارات الممنوحة تخضع لبنود وشروط لا تنطبق على الخيارات المتداولة. وإذا لم تكن الخيارات المتداولة ببند وشروط مماثلة موجودة، ينبغي تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بتطبيق نموذج تسعير الخيارات.

ب ٥ على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار تلك العوامل التي تأخذ أيضا الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات المراد تطبيقه. على سبيل المثال، إن العديد من خيارات الموظفين ذات أعمار طويلة، وعادة ما تكون قليلة للممارسة خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيارات، وغالبا ما تتم ممارستها في وقت مبكر. وهذه العوامل يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، من الممكن أن يعيق هذا الأمر استعمال صيغة Black-Scholes-Merton التي لا تسمح بإمكانية الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس بشكل مناسب آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. كما لا تسمح أيضا باحتمالية أن تختلف التقلبية المتوقعة ومدخلات النموذج الأخرى طوال عمر الخيار. غير أنه بالنسبة لخيارات الأسهم ذات الأعمار القصيرة نسبيا، أو التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، قد لا تنطبق العوامل المحددة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد تشر صيغة Black-Scholes-Merton عن قيمة تكون أساسا هي نفس القيمة الناتجة عن نموذج أكثر مرونة لتسعير الخيارات.

ب ٦ تأخذ جميع نماذج تسعير الخيارات في الاعتبار، كحد أدنى، العوامل التالية:

- (أ) سعر ممارسة الخيار؛
- (ب) عمر الخيار؛
- (ج) السعر الحالي للأسهم ذات الصلة؛
- (د) لتقلبية المتوقعة في سعر السهم؛
- (هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة من الأسهم (إذا كان مناسباً)؛ و
- (و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر لعمر الخيار.

ب ٧ إن العوامل الأخرى التي تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق في تحديد السعر يجب أيضا أخذها بعين الاعتبار (باستثناء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وميزات للتبديل التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقا للقرارات ١٩-٢٢).

ب ٨ على سبيل المثال، لا يمكن بشكل نموذجي ممارسة خيار سهم ممنوح لأحد الموظفين خلال الفترات المحددة (على سبيل المثال، خلال فترة الإستحقاق أو خلال الفترة التي يحددها منظمو الأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل بعين الاعتبار إذا افترض نموذج تسعير الخيارات المطبق خلافا لذلك أنه يمكن ممارسة الخيار في أي وقت خلال فترة عمره. لكن إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات يقيم الخيارات التي يمكن ممارستها فقط في نهاية عمر الخيارات، فلا يطلب إجراء تعديل فيما يخص عدم القدرة على ممارستها خلال فترة الإستحقاق (أو فترات أخرى خلال عمر الخيارات) لأن النموذج يفترض أنه لا يمكن ممارسة الخيارات خلال تلك الفترات.

ب ٩ وعلى نحو مماثل، من العوامل الأخرى المشتركة بين خيارات سهم الموظفين هي احتمالية الممارسة المبكرة للخيار، على سبيل المثال، لأنه من غير الممكن نقل الخيار بسهولة، أو لأنه يتوجب على الموظف ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند انتهاء التوظيف. ويجب أن تؤخذ في الاعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما تم مناقشته في الفقرات ب١٦-ب٢١.

ب ١٠ إن العوامل التي لا تأخذها في الاعتبار الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق عند تحديد سعر خيار السهم (أو أداة حق ملكية أخرى) يجب أن لا تؤخذ بعين الاعتبار أيضا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم (أو أدوات حقوق الملكية الأخرى) الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا ترتبط العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من منظور الموظف فقط بتقدير السعر الذي يمكن تحديده من قبل الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق.

المخاطر في نماذج تسعير الخيارات

ب ١١ في تقدير التكلفة المتوقعة في الأسهم ذات الصلة أو توزيعات الأرباح منها، يكون الهدف هو المقارنة بين التوقعات التي يمكن أن تعكس في سعر سوق حالي أو سعر صرف متفاوض بشأنه للخيار. وعلى نحو مماثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، يكون الهدف هو المقارنة بين التوقعات التي يمكن أن يضعها طرف خارجي متاح له الوصول إلى معلومات تفصيلية حول سلوك ممارسة الموظفين على أساس المعلومات المتوفرة في تاريخ المنح.

ب ١٢ عادة ما يكون من المرجح وجود مجموعة من التوقعات المعقولة حول التكلفة المستقبلية وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وإذا كان الأمر كذلك، ينبغي حساب القيمة المتوقعة من خلال حساب كل مبلغ ضمن المجموعة حسب احتمالية وقوعه ذات العلاقة.

ب ١٣ تستند التوقعات حول المستقبل بشكل عام إلى الخبرة، التي يتم تعديلها إذا توقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي. في بعض الظروف، يمكن أن تشير العوامل القابلة للتحديد إلى أن الخبرة التاريخية غير المعلنة هي مؤشر ضعيف لسيما على الخبرة المستقبلية. على سبيل المثال، إذا قامت إحدى المنشآت المجهزة بخطتين مختلفتين تماما من الأعمال بالتصرف بأحد هذين الخطين الذي يعتبر أقل مجازفة إلى حد كبير من الآخر، فلا يمكن أن تكون التكلفة التاريخية هي المعلومات الأفضل التي تستند إليها التوقعات المعقولة حول المستقبل.

ب ١٤ في ظروف أخرى، قد لا تتوفر المعلومات التاريخية. على سبيل المثال، قد يكون لمنشأة مسجلة حديثا في البورصة بيانات تاريخية قليلة، إن وجد، حول تقلب سعر الأسهم فيها. وسيتم التطرق بمزيد من النقاش أدناه إلى المنشآت المسجلة والمسجلة حديثا في البورصة.

ب ١٥ باختصار، لا ينبغي على المنشأة ببساطة وضع للتقديرات حول التكلفة وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على أساس المعلومات التاريخية دون دراسة مدى توقع أن تكون الخبرة السابقة مؤشرا معقولا على الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة للمكلفة

ب ١٦ عادة ما يمارس الموظفون خيارات الأسهم في وقت مبكر لمجموعة متنوعة من الأسباب. على سبيل المثال، تكون خيارات أسهم الموظفين نموجيا غير قابلة للنقل. وكثيرا ما يعتبر هذا الأمر سببا في ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم الخاصة بهم في وقت مبكر لأنها الطريقة الوحيدة المتاحة أمام الموظفين لتصفية مراكزهم. كذلك يطلب عادة من الموظفين الذين تنتهي خدمتهم ممارسة أية خيارات مستحقة خلال فترة قصيرة من الزمن، وخلافا لذلك يتم إلغاء خيارات الأسهم. ويكون هذا العامل أيضا سببا وراء الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين. ومن العوامل الأخرى التي تسبب الممارسة المبكرة تفادي المخاطر والإفطار إلى تنوع الثروات.

ب ١٧ إن الطريقة التي تؤخذ بها آثار الممارسة المبكرة المتوقعة بعين الاعتبار تعتمد على نوع نموذج تسعير الخيارات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة للمتوقعة بعين الاعتبار من خلال استخدام تقدير العمر المتوقع للخيار (وهي، بالنسبة لخيار سهم الموظف، الفترة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع فيه ممارسة الخيار) كمداخلات في نموذج تسعير الخيارات (مثال صيغة Black-Scholes-Merton). وكخيار بديل، يمكن صياغة الممارسة المبكرة للمتوقعة في نموذج ثنائي أو معادل لتسعير الخيارات يستخدم العمر التعااقدي كمداخلات.

ب ١٨ تتضمن العوامل التي ينبغي دراستها في تقدير الممارسة المبكرة ما يلي:

(أ) طول فترة الإستحقاق، لأنه لا يمكن نمودجيا ممارسة خيار السهم حتى نهاية فترة الإستحقاق. لذلك يستند تحديد مدلولات التقييم للممارسة المبكرة للمتوقعة على الافتراض للذي يفيد باستحقاق الخيارات. وتناقش الفقرات ١٩-٢١ مدلولات الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

(ب) متوسط طول الفترة التي بقيت خلالها الخيارات للممثلة مكدولة في الماضي.

(ج) سعر الأسهم ذات الصلة، يمكن أن تشير الخبرة إلى أن الموظفين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى محدد أعلى من سعر الممارسة.

(د) مستوى الموظف ضمن المؤسسة. على سبيل المثال، يمكن أن تشير الخبرة إلى أن الموظفين في المناصب العليا يميلون إلى ممارسة الخيارات في وقت متأخر عن ممارستها من قبل الموظفين في المناصب الأدنى (تتطرق الفقرة ٢١ إلى هذه المسألة بمزيد من التفصيل).

(هـ) لتقلبية المتوقعة للأسهم ذات الصلة. وقد يعمل الموظفون عادة إلى ممارسة الخيارات على سهم متقلبة إلى حد كبير في وقت لكير من ممارستها على سهم ذات تقلبات أقل.

ب ١٩ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٧، يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار آثار الممارسة المبكرة باستخدام تقدير للعمر المتوقع للخيار كمداخلات في نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الأسهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، يمكن أن تضع المنشأة ذلك التقدير على أساس المتوسط المرجح للملامح للعمر المتوقع لمجموعة الموظفين بأكملها، أو المتوسط المرجح للملامح لأعمار المجموعات الفرعية من الموظفين ضمن المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلا حول سلوك ممارسة الموظفين (تتم مناقشته أدناه).

ب ٢٠ إن فصل منح الخيار إلى مجموعات بالنسبة لموظفين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نسبيا يحتمل أن يكون أمرا هاما. إن قيمة الخيار لا تشكل أحد عناصر منته، فالقيمة تزداد بمعدل تنازلي كلما طالت المدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت كافة الإفراضات الأخرى متساوية، على الرغم من أن الخيار الذي منته سلكين قيمته أكبر من الخيار الذي منته سنة، إلا أن قيمته لا تبلغ الضعف. وذلك يعني أن حساب قيمة الخيار المقدر على أساس المتوسط المرجح لعمر معين يتضمن أعمار مختلفة بشكل كبير سينتج عنه مبالغة في تقدير مجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وإن فصل الخيارات المعمولة إلى عدة مجموعات، لكل مجموعة منها نطاق ضيق نسبيا من الأعمار مشمول في المتوسط المرجح لأعمارها، يقلل من تلك المبالغة.

ب ٢١ تطبق اعتبارات مماثلة لدى استخدام نموذج ثنائي أو معادل. على سبيل المثال، يمكن أن تشير تجربة المنشأة التي تمنح خيارات بشكل عريض لكافة مستويات الموظفين إلى أن كبار المسؤولين التنفيذيين يميلون للاحتفاظ بخياراتهم مدة أطول من موظفي الإدارة الوسطى، وأن الموظفين في المستويات الأدنى يميلون لممارسة خياراتهم في وقت أبكر من أية مجموعة أخرى. بالإضافة إلى ذلك، فإن الموظفين الذين يتم تشجيعهم أو يطلب منهم الاحتفاظ بالحد الأدنى من أدوات حقوق الملكية الخاصة بأرباب عملهم، بما في ذلك للخيارات، قد يمارسون عادة الخيارات في وقت لاحق من ممارستها من قبل الموظفين الذين لا يخضعون لذلك النص. وفي تلك الحالات، فإن فصل الخيارات حسب مجموعات للمستثمرين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نسبياً ينتج عنه تقدير أكثر دقة لمجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة.

التقلبية المتوقعة

ب ٢٢ التقلبية المتوقعة هي قياس لمقدار التغير المتوقع في سعر معين خلال فترة ما. إن أداة قياس التقلبية المستخدمة في نماذج تسعير الخيارات هو الانحراف المعياري السنوي للمعدلات المركبة للعائد باستمرار على السهم خلال فترة من الوقت. ويعبر عن التقلبية نموذجياً بنود سنوية قابلة للمقارنة بغض النظر عن الفترة الزمنية المستخدمة في الحساب، على سبيل المثال، مراقبة الأسعار يوميا أو أسبوعياً أو شهرياً.

ب ٢٣ إن نسبة العائد (التي يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية) على سهم معين لفترة ما تقيس مقدار استفادة حامل الأسهم من توزيعات الأرباح وزيادة (أو انخفاض) سعر السهم.

ب ٢٤ التقلبية السنوية المتوقعة للسهم هي عبارة عن التلحاق الذي يتوقع ضمنه أن ينخفض المعدل المركب السنوي للعائد باستمرار خلال ما يقارب ثلثي الفترة. على سبيل المثال، إذا قلنا أن سهم معين بمعدل مركب سنوي للعائد باستمرار متوقع نسبته ١٢% تكون نسبة تقلبه ٣٠% يعني احتمال أن تكون نسبة العائد على السهم لسنة واحدة بين ١٨% (١٢% - ٣٠%) و ٤٢% (١٢% + ٣٠%) يبلغ تقريباً الثلثين. فإذا كان سعر السهم يساوي ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تدفع توزيعات الأرباح، يتوقع أن يكون سعر السهم في نهاية السنة بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × ٠,١٨ - ١٥٢,٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × ٠,٤٢) خلال ما يقارب ثلثي الفترة.

ب ٢٥ تتضمن العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقدير التقلبية المتوقعة ما يلي:

- (أ) التقلبية الضمنية من خيارات الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو الأدوات المتداولة الأخرى للمنشأة التي تتضمن خصائص الخيار (مثل الديون القابلة للتحويل)، إن وجدت.
- (ب) التقلبية التاريخية في سعر السهم خلال فترة حديثة تعادل عموماً المدة المتوقعة للخيار (مع الأخذ في الحسبان ما تبقى من العمر المتعاقد للخيار وأثر الممارسة المبكرة المتوقعة).
- (ج) طول الفترة التي كانت فيها أسهم المنشأة متداولة. فالمنشأة المسجلة حديثاً في البورصة يمكن أن يكون لديها تقلبات تاريخية عالية، مقارنة مع منشآت مماثلة كانت مسجلة في البورصة منذ فترة أطول. وفيما يلي لئنا المزيد من الإرشاد حول المنشآت المسجلة حديثاً في البورصة.
- (د) ميل التقلبية لتعود إلى المتوسط أي مستوى المتوسط طويل الأجل، والعوامل الأخرى التي تشير إلى إمكانية أن تختلف التقلبية المستقبلية المتوقعة عن التقلبية الماضية. على سبيل المثال،

إذا تقلب سعر سهم المنشأة بشكل غير عادي لفترة غير محددة من الوقت بسبب فشل عرض استحوذ أو عملية إعادة هيكلة رئيسية، يمكن إغفال تلك الفترة عند حساب متوسط التقلبية السنوية التاريخية.

(هـ) فترات ملائمة ومنظمة لمراقبة الأسعار. يجب أن تكون مراقبة الأسعار منسجمة من فترة إلى أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة سعر الإقبال كل أسبوع أو أعلى سعر خلال الأسبوع، لكنها يجب أن لا تستخدم سعر الإقبال لمدة أسابيع وأعلى سعر لأسابيع أخرى. كما يجب التعبير عن مراقبة الأسعار بنفس العملة التي يعبر عن سعر الممارسة بها.

المنشآت المسجلة حديثاً في البورصة

ب ٢٦ كما أثير في الفترة ب ٢٥، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار التقلبية التاريخية لسعر السهم خلال أحدث فترة تعادل عموماً مدة الخيار المتوقعة. وإذا لم يكن لدى المنشأة المسجلة حديثاً في البورصة معلومات كافية حول التقلبية التاريخية، يتعين عليها بالرغم من ذلك أن تحسب التقلبية التاريخية لأطول فترة أتيح فيها نشاط التداول. وتستطيع أيضاً أن تأخذ بعين الاعتبار التقلبية التاريخية لمنشآت مماثلة بعد فترة قابلة للمقارنة من أعمارها التشغيلية. على سبيل المثال، إن المنشأة المسجلة في البورصة منذ سنة ولحده فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع لخمس سنوات يمكنها أن تأخذ بعين الاعتبار نمط ومستوى التقلبية التاريخية لمنشآت في نفس القطاع الصناعي للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة بشكل عام.

المنشآت غير المسجلة في البورصة

ب ٢٧ إن يكون لدى المنشأة غير المسجلة في البورصة معلومات تاريخية تأخذها بعين الاعتبار عند تقدير التقلبية المتوقعة. وفيما يلي أئداء بعض العوامل البديلة التي يجب أخذها بعين الاعتبار.

ب ٢٨ في بعض الحالات، يمكن أن تكون المنشأة غير المسجلة في البورصة والتي تصدر بشكل منتظم خيارات أو أسهم للموظفين (أو جهات أخرى) قد فشلت سوق داخلي لأسهمها. ويمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار تقلبات أسعار الأسهم تلك عند تقدير التقلبية المتوقعة.

ب ٢٩ وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار التقلبية التاريخية أو الضمنية لمنشآت مماثلة مسجلة في البورصة، والتي تكون فيها المعلومات بشأن سعر السهم أو سعر الخيار متاحة، لاستخدامها عند تقدير التقلبية المتوقعة. ويكون هذا الأمر مناسباً إذا استندت المنشأة قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة.

ب ٣٠ إذا لم تستند المنشأة تقدير قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، تستطيع المنشأة أن تشق تقديراً للتقلبات المتوقعة ينسجم مع منهجية التقييم تلك. على سبيل المثال، قد تقوم المنشأة بتقييم أسهمها على أساس صافي الأصل أو الأرباح. ويمكن أن تأخذ في الحسبان التقلبية للمتوقعة لصافي قيم الأصل أو الأرباح تلك.

توزيعات الأرباح المتوقعة

ب ٣١ يعتمد ما إذا كان يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار توزيعات الأرباح المتوقعة عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على حقيقة الطرف المقابل في توزيعات الأرباح أو معدلات توزيعات الأرباح.

ب ٣٢ على سبيل المثال، إذا تم منح للموظفين خيارات وكافوا مخولين باستلام توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة أو معدلات توزيعات الأرباح (التي يمكن دفعها نقداً أو تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يجب تقييم الخيارات الممنوحة كما لو أنه لن يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة، أي يجب أن تكون للمعطيات في توزيعات الأرباح المتوقعة تسوي صفر.

ب ٣٣ وعلى نحو مماثل، عند تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح، فلا يطلب إجراء تعديلات على توزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان الموظف مخولاً بقبض توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٤ وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن الموظفون مخولون لقبض توزيعات الأرباح أو معدلات توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق (أو قبل الممارسة في حال الخيار)، يجب أن تؤخذ في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة في تقييم حقوق الأسهم أو الخيارات في تاريخ المنح. بمعنى آخر، عند تقدير القيمة العادلة لمنح خيار معين، يجب تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير القيمة العادلة لمنح سهم معين، يجب تخفيض ذلك التقييم بمقدار القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع دفعها خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٥ بشكل عام تدعو نماذج تسعير الخيارات إلى استخدام عائد توزيعات الأرباح المتوقع. غير أنه يمكن تعديل النماذج لاستخدام مبلغ توزيعات الأرباح المتوقع بدلاً من العائد. ويمكن أن تستخدم المنشأة إما عائدتها المتوقع أو دفعاتها المتوقعة. وإذا استخدمت المنشأة الدفعات المتوقعة، عليها أن تأخذ بعين الاعتبار لمطها التاريخي في زيادة توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة عموماً تنتهج زيادة توزيعات الأرباح بما يقارب ٣ % سنوياً، يجب أن لا تفترض قيمة خيارها المقدرة مبلغاً ثابتاً من توزيعات الأرباح خلال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

ب ٣٦ وبشكل عام، يجب أن يستند الافتراض بشأن توزيعات الأرباح المتوقعة إلى معلومات متاحة عموماً. والمنشأة التي لا تكلف توزيعات أرباح وليس لديها خطط للقيام بذلك يجب أن تفترض عائد توزيعات أرباح متوقع بقيمة صفر. ولكن منشأة حديثة ليس لديها تاريخ سابق في دفع توزيعات الأرباح يمكن أن تتوقع البدء في دفع هذه التوزيعات خلال الأعمار المتوقعة لخيارات أسهم موظفيها. وتستطيع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عائد توزيعات الأرباح الماضية (صفر) ومتوسط عائد توزيعات الأرباح لمجموعة نظيرة قبلية للمقارنة بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطر

ب ٣٧ إن سعر الفائدة الخالي من المخاطر هو نموذجياً عبارة عن العائد الضمني المتاح حالياً على إصدارات الحكومة بدون فائدة للوالة التي يتم التعبير عن سعر الممارسة بحملتها، وبفترة زمنية بقلية تعادل المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه (استناداً إلى ما تبقى من العمر التعاقدى للخيار مع الأخذ بالحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل ملائم، إذا لم توجد هناك مثل تلك الإصدارات الحكومية أو وجدت ظروف تشير إلى أن العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة لا يمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر (على سبيل المثال، في الاقتصاديات عالية التضخم). يجب أيضاً استخدام بديل ملائم إذا حدد المشاركون في السوق نموذجياً سعر الفائدة الخالي من المخاطر باستخدام ذلك البديل، بدلاً من العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة، عند تقدير القيمة العادلة لخيار ذو عمر يسوي المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه.

آثار هيكل رأس المال

ب ٣٨ نموذجياً، تكتب الأطراف الأخرى، وليس المنشأة، خيارات الأسهم المتداولة. وعند ممارسة خيارات الأسهم هذه، يسلم الكتيب الأسهم إلى صاحب الخيار. ويتم شراء تلك الأسهم من حملة الأسهم القاطنين. لذلك فإن ممارسة خيارات الأسهم المتداولة ليس له أثر ينتج عن عملية تخفيض ربحية السهم.

ب ٣٩ وعلى العكس من ذلك، إذا كتبت المنشأة خيارات الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الأسهم تلك (إما تصدر فعلياً أو مبدئياً، وذلك إذا تم استخدام الأسهم المعاد شراؤها سابقاً والمحتفظ بها في الخزينة). ونظراً لأن الأسهم سوف تصدر بسعر الممارسة بدلاً من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو المحتمل في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم يمكن أن يخفض سعر السهم، بحيث أن صاحب الخيار لا يحقق ربحاً كبيراً لدى الممارسة مقارنة بما يحققه خلافاً لذلك عند ممارسة خيار متداول مماثل لا يخفض من سعر السهم.

ب ٤٠ إن تحديد ما إذا كان لهذا الأمر أثر مهم على قيمة خيارات الأسهم الممنوحة يعتمد على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سيتم إصدارها عند ممارسة الخيارات مقارنة بعدد الأسهم الصادرة مسبقاً. كذلك إذا توقع السوق أنه سيتم منح الخيار، يمكن أن يكون السوق قد شمل التخفيض المحتمل في ربحية السهم كعامل معين في سعر الأسهم في تاريخ المنح.

ب ٤١ على أية حال، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان يمكن للتأثير المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفيض ربحية السهم للممارسة المستقبلية لخيارات الأسهم الممنوحة أن يكون له تبعات على قيمها للعائلة المقدرة في تاريخ المنح. ويمكن تعديل نماذج تسعير الخيارات لتأخذ بعين الاعتبار هذا الأثر المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفيض ربحية السهم.

التعديلات على ترتيبات المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

ب ٤٢ تقتضي الفقرة ٢٧ أنه، بغض النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، على المنشأة الاعتراف، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) والذي تم تحديده في تساريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المنشأة الاعتراف بأثر التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لاتفاق الدفع على أساس الأسهم أو تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظف.

ب ٤٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة) التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة تضمين القيمة العادلة المتزايدة للممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأداة حق الملكية الأصلية، المقدرة كليهما كما في تاريخ التعديل. وإذا حدث التعديل خلال فترة الاستحقاق، يتم تضمين القيمة العادلة المتزايدة للممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل إلى التاريخ الذي يتم فيه استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية

الأصلية في تاريخ المنح، الذي يتم الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية. وإذا حدث التعديل بعد تاريخ الإستحقاق، يتم الإعتراف بالقيمة العادلة المتزيدة الممنوحة مباشرة، أو خلال فترة الإستحقاق إذا طلب من الموظف إتمام فترة إضافية من الخدمة قبل أن يصبح مخلوا بشكل غير مشروط لأدوات حقوق الملكية المعدلة تلك.

(ب) وعلى نحو مماثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، ينبغي على المنشأة تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالإستجمام مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه، على سبيل المثال، إذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية للممنوحة يتم تضمينها في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي يتم فيه استحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلا في تاريخ المنح، والذي يعترف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

(ج) إذا عللت المنشأة للشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة يستفيد منها الموظف، على سبيل المثال، بتخفيض فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إلغاء شرط أداء معين (عدا عن شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقا للبند (أ) أعلاه)، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار للشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

ب ٤٤ علاوة على ذلك، إذا عللت المنشأة بنود أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تؤدي إلى تخفيض مجموع القيمة العادلة لاتفاق دفع على أساس الأسهم، أو أنها غير مفيدة بخلاف ذلك للموظف، على المنشأة رغم ذلك، الإستمرار في محاسبة للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وكان ذلك التعديل لم يحدث (عدا عن إلغاء بعض أو كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يجب محاسبتها وفقا للفقرة ٢٨). على سبيل المثال:

(أ) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة أن لا تأخذ بالصيان تلك الإنخفاض في القيمة العادلة بل عليها أن تستمر في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظف معين، ينبغي محاسبة ذلك التخفيض على أنه إلغاء لذلك الجزء من المنح، وفقا لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة لا يستفيد منها الموظف، على سبيل المثال، بزيادة فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إضافة شرط أداء (عدا عن شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقا للبند (أ) أعلاه)، لا تأخذ المنشأة في الحسبان للشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

الملحق ج

تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، تصبح هذه التعديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

* * * * *

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تمت للموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الذائع على أساس الأسهم" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية لبالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير دينيد تويدي الرئيس

ثوماس إي جونز نائب للرئيس

ماري إي بارت

هانز-جورج برونز

أنطوني تي كوب

روبرت بي جارنيت

جيايرت جيلارد

جيمس جيه لوسلرينغ

وارن جيه ماكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جيوغري واينولختون

تاكسومي يامادا

المحتويات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ النفع على أساس الأسهم

الفقرات	
المقدمة	استنتاج ١-٦
النطاق	استنتاج ٧-٢٨
خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين	استنتاج ١٨-٨
عمليات نقل أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين	استنتاج ١٩-٢٢
المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "مجماع الأعمال"	استنتاج ٢٣-٢٤
المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاحاب والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراق والقياس"	استنتاج ٢٥-٢٨
الإعتراق بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	استنتاج ٢٩-٦١
"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"	استنتاج ٣٤-٣٥
"الموظفون لا يقدمون خدمات"	استنتاج ٣٦-٣٩
"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"	استنتاج ٤١-٤٤
"الإعتراق بالمصروف غير منسجم مع تعريف المصروف"	استنتاج ٤٥-٥٣
حصة السهم من الأرباح "تقليد مرتين"	استنتاج ٥٤-٥٧
"العوائب الاقتصادية السلبية"	استنتاج ٥٨-٦١
قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	استنتاج ٦١-١٢٨
أساس القياس	استنتاج ٦٩-٨٧
التكلفة التاريخية	استنتاج ٧٠-٧٤
القيمة الجوهرية	استنتاج ٧٥-٧٩
لحد الأدنى للقيمة	استنتاج ٨٠-٨٣
القيمة العادلة	استنتاج ٨٤-٨٧
تاريخ للقياس	استنتاج ٨٨-١٢٨
للجانِب المدين من المعاملة	استنتاج ٩١-٩٦
للجانِب الدائن من المعاملة	استنتاج ٩٧-١٠٥
تاريخ الممارسة	استنتاج ٩٨
تاريخ الإستحقاق، تاريخ الخدمة، تاريخ المنح	استنتاج ٩٩-١٠٥
قضايا أخرى	استنتاج ١٠٦-١١٨
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاحاب والعرض"	استنتاج ١٠٦-١١٠
مقترحات التغيير تعريف الإنترامت وحقوق الملكية	استنتاج ١١١-١١٨
معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين	استنتاج ١١٩-١٢٨
القيمة لعائلة لخيارات أسهم الموظفين	استنتاج ١٢٩-١٩٩
تطبيق نموذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي	استنتاج ١٣٧-١٤٤
تطبيق نموذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين	استنتاج ١٤٥-١٩٩
عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الإستحقاق	استنتاج ١٤٦-١٥٢

استنتاج ١٥٣-١٦٩	عدم قابلية النقل
استنتاج ١٧٠-١٨٤	الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء
استنتاج ١٨٥-١٨٧	مدة الخيار
استنتاج ١٨٨-١٩٩	ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين
استنتاج ٢٠٠-٢٢١	الإعتراف بالخدمات المستلمة وقبيلها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة
استنتاج ٢٠٠-٢١٧	خلال فترة الاستحقاق
استنتاج ٢١٨-٢٢١	خيارات الأسهم التي يتم إلغائها أو تنتهي بعد نهاية فترة الاستحقاق
استنتاج ٢٢٢-٢٣٧	تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم
استنتاج ٢٣٨-٢٥٥	مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع سعر الأسهم المنفوعة نقدا
استنتاج ٢٤٣-٢٤٥	هل يوجد التزام قبل تاريخ الاستحقاق؟
استنتاج ٢٤٦-٢٥١	كيف يجب قياس الالتزام؟
استنتاج ٢٥٦-٢٥٥	كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟
استنتاج ٢٥٦-٢٦٨	معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد
استنتاج ٢٥٨-٢٦٤	بنود الإلتحاق توفر للموظف لاختيار التسوية
استنتاج ٢٦٥-٢٦٨	بنود الإلتحاق توفر للمنشأة لاختيار التسوية
استنتاج ٢٦٩-٣١٠	استنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين
استنتاج ٢٧٠-٢٨٦	تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية
استنتاج ٢٧٢-٢٧٥	رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥
استنتاج ٢٧٦-٢٨٦	بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣
استنتاج ٢٨٧-٢٩٣	الإعتراف مقابل الإفصاح
استنتاج ٢٩٤-٣١٠	موثوقية القياس
استنتاج ٣١١-٣٣٣	التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى
استنتاج ٣١١-٣٢٩	الأثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم
استنتاج ٣٣٠-٣٣٣	محاسبة الأسهم الخاصة المحتفظ بها

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا باعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ غالباً ما تصدر المنشآت أسهماً* أو خيارات أسهم لتكفيل للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لتعويض الموظفين، وليس فقط للمدراء والمسؤولين التنفيذيين، بل أيضاً للعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لتكفيل للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

إستنتاج ٣ وحتى صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يعطي الاعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية. على سبيل المثال، أفلدت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في تقريرها لعام ٢٠٠٠ حول المعايير الدولية أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية (الهيئة التي سبقت مجلس معايير المحاسبة الدولية) أن تدرس المعاملة المحاسبية للدفع على أساس الأسهم.

إستنتاج ٤ إن بلداناً قليلة فقط لديها معايير حول هذا الموضوع. وهذا مصدر قلق في العديد من البلدان، لأن استخدام الدفع على أساس الأسهم تزايد في السنوات الأخيرة ويستمر في الانتشار. وكانت العديد من هيئات وضع المعايير المختلفة تعمل على هذا الموضوع. وفي الوقت الذي أضاف فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعاً حول الدفع على أساس الأسهم إلى جدول أعماله في تموز ٢٠٠١، نشر مؤخراً بعض واضعي المعايير بعض المقترحات. على سبيل المثال، نشرت لجنة معايير المحاسبة الألمانية مسودة معيار محاسبي بعنوان المحاسبة لخطط خيار الأسهم وتزكيات التعويض المعاملة في حزيران ٢٠٠١. وقاد مجلس معايير المحاسبة البريطاني صياغة ورقة مناقشة بعنوان المحاسبة للدفع على أساس الأسهم، نشرت في تموز عام ٢٠٠٠ من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة وهيئات أخرى ممثلة في مجموعة الأربعة + ١ "G4+1". وأصدر المعهد للتمركي للمحاسبين العلمين المعتمدين ورقة مناقشة بعنوان التعامل المحاسبي فيما يخص الدفع على أساس الأسهم في نيسان ٢٠٠٠. كما نشر مجلس معايير المحاسبة الياباني مؤخراً في كانون الأول ٢٠٠٢ ورقة ملخص حول الدفع على أساس الأسهم. وفي آذار ٢٠٠٣، أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى جدول أعماله مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول

* تشمل كلمة "إصدار" على إطلاق واسع. على سبيل المثال، يشير نقل الأسهم المحتفظ بها في الخزينة (الأسهم الخاصة المحتفظ بها) إلى طرف آخر على أنه "إصدار" لحقوق ملكية. ويجادل البعض أنه إذا منحت الخيارات أو الأسهم بشروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فلا يتم "إصدارها" ما لم يتم تلبية تلك الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وعلى أية حال، حتى لو تم قبول هذه المجادلة، فإنها لا تغير من استنتاجات المجلس بشأن متطلبات هذا المعيار. وبناء عليه فإن كلمة "إصدار" تستخدم بشكل واسع، لتشمل الحالات التي يتم فيها نقل أدوات حقوق الملكية بشكل مشروط إلى الطرف المقابل، مع مراعاة استيفاء الشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

† شملت مجموعة الأربعة + ١ أعضاء الهيئات وأعضاء معايير المحاسبة الوطنية في استراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

الدفع على أساس الأسهم. كما أكمل مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخرا مشروعه حول الدفع على أساس الأسهم. ويتضمن معيار مجلس معايير المحاسبة الكندي الاعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين (تتألف الفقرتان ٢٨١ و ٢٨٢ هذا الموضوع بمزيد من التفصيل).

٥ يستنتاج يدعو مستخدمو البيانات المالية والمعلون الآخرون إلى إجراء تصنيفات على التعامل المحاسبي فيما يخص الدفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، تلقى الاقتراح الوارد في ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة ١٠ ومسودة العرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الذي يفيد بوجوب الاعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية، التي ينتج عنها مصروف عدد استهلاك البضاعة أو الخدمات، دما قويا من المستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية. ولكنت الأحداث الاقتصادية الأخيرة على أهمية البيانات المالية عالية الجودة التي توفر معلومات محايدة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية. وقد ركز المستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية والمعلون الآخرون بشكل خاص على حذف المصاريف الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين على أساس أنها تسبب تشوهات اقتصادية وتثير مخاوف تتعلق بحكومية الشركات.

٦ وكما تمت الإشارة أعلاه، بدأ المجلس في تموز ٢٠٠١ مشروعا لوضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم. وفي أيلول ٢٠٠١، دعا المجلس إلى إيداء مزيدا من الملاحظات على ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة ١٠، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٥ كانون الأول ٢٠٠١. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٧٠ رسالة. وخلال وضع مسودة العرض ٢، تلقى للمجلس أيضا المساعدة من مجموعة استشارية تتألف من أفراد من مختلف البلدان لديهم خلفيات متنوعة، بما في ذلك أشخاص من قطاع الاستثمار، والشركات، والتفقي، والحق الأكاديمي، واستشارات للتبويض، ومجتمعات التقييم والتنظيم. وتلقى المجلس مزيدا من المساعدة من خبراء آخرين ضمن جلسة مناقشة عامة عقدت في نيويورك في تموز ٢٠٠٢. وفي تشرين الثاني ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٧ آذار ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٤٠ رسالة. كما عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية بعد أن أضافت تلك الهيئة إلى جدول أصلها مشروعا لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم. وتضمن هذا الأمر المشاركة في اجتماعات مجموعة تقييم للخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية والاجتماع مع مجلس معايير المحاسبة المالية لمناقشة قضايا المقاربة.

النطاق

٧ يستنتاج إن الكثير من الجدل والتعقيد المحيط بمحاسبة الدفع على أساس الأسهم يرتبط بخيارات الأسهم للموظفين. غير أن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ هو أوسع نطاقا من ذلك. فهو ينطبق على المعاملات التي تمنح فيها الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين. كما ينطبق أيضا على المعاملات مع أطراف غير الموظفين، التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. ويتضمن مصطلح "البضاعة" المخزون والبضاعة القابلة للاستهلاك والممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. وأخيرا، ينطبق هذا المعيار على الدفعات النقدية (أو الأصول الأخرى) التي تقوم على "أساس الأسهم" لأن مبلغ الدفعة يعتمد على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، على سبيل المثال، مكافأة الموظفين للتقديرة مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين

استنتاج ٨ توصف بعض خطط أسهم الموظفين بأنها "واسعة القاعدة" أو خطط "كافة الموظفين"، لتي يتاح فيها للجميع (أو الجميع تقريباً) فرصة المشاركة، في حين تكون الخطط الأخرى أكثر إنتقائية، بحيث تغطي مجموعات مختلفة أو محددة من الموظفين (مثلاً كبار المدراء للتقنيين). وغالباً ما تكون خطط شراء أسهم الموظفين هي خطط واسعة القاعدة. وتتيح نموذجياً خطط شراء أسهم الموظفين فرصة لهم لشراء عدد محدد من الأسهم بسعر مخصص، أي بمبلغ أقل من القيمة العادلة للأسهم. وتكون أحقية الموظف في الأسهم المخصصة مشروطة عادة بشروط محددة يتم استيفاءها، مثل البقاء في خدمة المنشأة لفترة محددة.

استنتاج ٩ أما الإستثمارات التي تبرز بخصوص خطط شراء أسهم الموظفين فهي:

- (أ) هل تختلف هذه الخطط بشكل ما عن خطط أسهم الموظفين الأخرى بحيث يكون استخدام تعامل محاسبي مختلف أمراً ملائماً؟
- (ب) حتى لو كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي، فهل هناك ظروف، مثلاً عندما يكون الخصم ضئيلاً جداً، يكون فيها من المناسب إعفاء خطط شراء أسهم الموظفين من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم؟

استنتاج ١٠ ناقش البعض في تعليقاتهم على مسودة العرض ٢ بأن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة يجب أن تُعفى من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم. والسبب الذي كان يذكر عادة هو أن هذه الخطط تختلف عن الأنواع الأخرى من خطط أسهم الموظفين، وهي بالتحديد، ليست جزءاً من تعويض الموظفين مقابل خدماتهم. ويناقش البعض الآخر أن طلب الإعتراف بمصروف معين فيما يخص هذه الأنواع من الخطط كان ينظر إليه على أنه يناقض سيادة الحكومة لتشجيع ملكية أسهم الموظفين. وعلى النقيض من ذلك، لم يرى مجابون آخرون أن هناك اختلافاً بين خطط شراء أسهم الموظفين وخطط أسهم الموظفين الأخرى، وناقشوا أنه يجب بناءً على ذلك تطبيق نفس المتطلبات المحاسبية. غير أن البعض اقترح أن يكون هناك إعفاء في حال كان الخصم ضئيلاً.

استنتاج ١١ استنتج المجلس بشكل أساسي أنه لا يوجد سبب لمعاملة خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بشكل مختلف عن خطط أسهم الموظفين الأخرى (سيتم للنظر في مسألة الخصومات "الضئيلة" فيما بعد). ولاحظ المجلس أن حقيقة توفر هذه البرامج فقط للموظفين هي كافية بعد ذاتها للإستنتاج بأن المنافع المقدمة تمثل تعويضاً للموظفين. وزيادة على ذلك، لا يقتصر مصطلح "تعويض" على التعويضات المقدمة كجزء من عقد الموظف الفردي؛ بل يشمل كافة المنافع المقدمة للموظفين. وعلى نحو مماثل، يشمل مصطلح "خدمات" كافة المنافع المقدمة من قبل الموظفين بالمقابل، بما في ذلك الإنتاجية المتزايدة أو الإلتزام أو التصنيفات الأخرى في أداء عمل الموظف نتيجة للحوافز المقدمة من خلال خطة الأسهم.

استنتاج ١٢ علاوة على ذلك، فإن تمييز خدمات الموظف العادية عن المنافع الإضافية المستمدة من خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة لا يغير من الإستنتاج الذي مفاده بأنه من الضروري محاسبة تلك الخطط. ومهما كان العنوان الذي تحمله تلك المنافع التي يقدمها الموظفون - أو المنافع التي تقدمها المنشأة - يجب الإعتراف بالمعاملة في البيانات المالية.

استنتاج ١٣ بالإضافة إلى ذلك، إن إنتهاج الحكومات في بعض البلدان سياسة تشجيع ملكية أسهم الموظفين ليس مبررا شرعيا لمنح هذه الأنواع من الخطط لتعمل محاسبية مختلف، لأنه ليس من دور الإبلاغ المالي أن يمنع تعامل محاسبى ملائم لمعاملات معينة لتشجيع المنشآت على الدخول فيها. على سبيل المثال، قد ترغب الحكومات بتشجيع المنشآت على تقديم معاشات تقاعد لموظفيها، والتخفيف من العبء المستقبلي على الدولة، ولكن ذلك لا يعني وجوب استبعاد تكاليف التقاعد من البيانات المالية. ومبني على ذلك إلى إضعاف جودة التقارير المالية. إن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات لمستخدمي البيانات المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ولا يغير حذف المصاريف من البيانات المالية من حقيقة أنه تم تكبدها. ويؤدي حذف المصاريف إلى المبالغة في تقدير الأرباح المبلغ عنها وبالتالي تكون البيانات المالية غير محايدة وأقل شفافية وقابليتها للمقارنة ضمنية، وتكون على الأرجح مضللة للمستخدمين.

استنتاج ١٤ ويبقى السؤال ما إذا كان يجب أن يكون هناك إعفاء لبعض الخطأ عندما يكون الخصم ضئيلا. على سبيل المثال، يحتوي بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "محاسبة التعويضات على أساس الأسهم" إعفاء لخطط شراء أسهم الموظفين التي تستوفي معايير محددة، وإحداها أن يكون الخصم ضئيلا.

استنتاج ١٥ ومن ناحية، يبدو من المعقول إعفاء خطة شراء أسهم موظفين إذا لم يكن لها أساسا خصائص الخيار وكان الخصم ضئيلا. وفي تلك الحالات، فإن الحقوق الممنوحة للموظفين بموجب الخطة من المحتمل أن لا يكون لها قيمة كبيرة، من وجهة نظر المنشأة.

استنتاج ١٦ ومن ناحية أخرى، حتى إذا قبل المرء بملامحة الإعفاء، إلا أن تحديد نطاقه أمرا صعبا، ومثل ذلك تحديد ما الذي يشكل خصما ضئيلا. ويناقش البعض أن خصم بنسبة ٥% عن سعر السوق (كما هو محدد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣) هي نسبة مرتفعة جدا، مع ملاحظة أنه من الممكن بيع مجموعة من الأسهم بسعر يقارب سعر السهم الحالي. وزيادة على ذلك، يمكن مناقشة أنه من غير الضروري إعفاء هذه الخطط من المعيار. وإذا كانت الحقوق الممنوحة للموظفين ليس لها قيمة كبيرة، فإن هذا يشير إلى أن المبالغ المعنية غير هامة. ولأنه ليس من الضروري تضمين المعلومات غير الهامة في البيانات المالية، فليس هناك حاجة لإستثناء محدد في المعيار المحاسبى.

استنتاج ١٧ نظرا للأسباب الواردة في الفقرة السابقة، استنتج المجلس أن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، يجب أن لا تعفى من هذا المعيار.

استنتاج ١٨ إلا أن المجلس أشار أنه ربما تكون تلك حالات عندما تشترك المنشأة في معاملة مع موظف بصفته/بصفته حامل/حاملة لأدوات حقوق ملكية، بدلا من صفته/بصفته موظف أو موظفة. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة جميع حملة فئة محددة من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها الحق في شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. وإذا استلم الموظف مثل هذا الحق لأنه/لأنها حامل/حاملة هذه الفئة المعنية من أدوات حقوق الملكية، يستنتج المجلس أن منح أو ممارسة ذلك الحق يجب أن لا يخضع لمطالبات هذا المعيار، لأن الموظف استلم ذلك الحق بصفته مساهم وليس كموظف.

عمليات نقل أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين

١٩ إستنتاج في بعض الحالات، يمكن أن لا تصدر المنشأة سهم أو خيارات أسهم للموظفين (أو أطراف أخرى) مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينقل المساهم (أو المساهمون) أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين (أو أطراف أخرى).

٢٠ إستنتاج بموجب هذا الاتفاق، تكون المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) دفع مقابلها بواسطة مساهمها. ويمكن أن ينظر إلى الاتفاق على أنه، جوهرياً، عبارة عن معاملتين - معاملة تكون فيها المنشأة قد أعدت شراء أدوات حقوق ملكية بدون مقابل، ومعاملة ثانية تكون فيها المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها للموظفين (أو أطراف أخرى).

٢١ إستنتاج إن المعاملة الثانية عبارة عن معاملة دفع على أساس الأسهم. لذلك، استنتج للمجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة عمليات نقل أدوات حقوق الملكية بواسطة المساهمين إلى الموظفين أو أطراف أخرى بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة معاملات الدفع على أساس الأسهم الأخرى. وتوصل المجلس إلى نفس النتيجة فيما يخص عمليات نقل أدوات حقوق الملكية من المنشأة الأم أو منشأة أخرى ضمن نفس مجموعة المنشأة، إلى موظفي المنشأة أو موردين آخرين.

٢٢ إستنتاج لكن لا يعتبر مثل هذا النقل معاملة دفع على أساس الأسهم إذا كان من الواضح أن نقل أدوات حقوق الملكية إلى موظف أو طرف آخر هو لغرض غير الدفع مقابل بضاعة أو خدمات يتم توريدها للمنشأة. ويكون الحال كذلك، على سبيل المثال، إذا كان النقل لتسوية التزام شخصي لمساهم معين تجاه موظف ليس له علاقة بتوظيف من قبل المنشأة، أو إذا كانت هناك علاقة بين المساهم والموظف وكان النقل هدية شخصية بسبب تلك العلاقة.

المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ - إدماج الأعمال^٢

٢٣ إستنتاج يمكن أن تشتري المنشأة بضاعة (أو أصول غير مالية أخرى) كجزء من صفافي الأصول المشتراة في عملية إدماج أعمال الذي يشمل المقابل المدفوع لاقامها أسهماً أو أدوات حقوق ملكية أخرى تصدرها للمنشأة. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ينطبق على شراء الأصول وإصدار الأسهم المطبق لإدماج الأعمال، فهو المعيار الأكثر تحديداً الذي يجب تطبيقه على تلك المعاملة.

٢٤ إستنتاج وبناء على ذلك، فإن أدوات حقوق الملكية التي تصدر في عملية إدماج أعمال مقابل سيطرة المنشأة المشتراة لا تدرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. إلا أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين، على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة، تعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. كما يجب أيضاً محاسبة إلغاء ترميزات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو أية تحديلات أخرى عليها بسبب عملية إدماج أعمال أو أية إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"

إستنتاج ٢٥ يتضمن هذا المعيار التعديلات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كلاهما كما تم تحديده عام ٢٠٠٣) لكي يتم استبعاد المعاملات التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من نطاق هذين المعيارين.

إستنتاج ٢٦ على سبيل المثال، على فرض أن المنشأة تبرم عقدا ما لشراء أقمشة لاستخدامها في عمليات تصنيع الملابس، يُطلب منها بموجبه أن تكف نفدا إلى الطرف المقابل بمبلغ يعادل قيمة ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة في تاريخ تسليم الأقمشة. ستقوم المنشأة بشراء البضاعة ودفع مبلغ نقدي على أساس سعر السهم فيها. ويستوفي هذا تعريف معاملة الدفع على أساس الأسهم. وعلاوة على ذلك، ولأن العقد هو لغرض شراء الأقمشة، وهو بند غير مالي، وتم إبرام العقد بهدف استلام الأقمشة لاستخدامها في أعمال التصنيع الخاصة بالمنشاء، فلا يعتبر العقد ضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩.

إستنتاج ٢٧ يتضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ عقودا لشراء بنود غير مالية يمكن تسويتها نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، باستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال محتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة للمنشاء. يتضمن العقد الذي يمكن تسويته نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية النصوص التالية : أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد الطرفين تسويته نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية، ب) عندما تكون الفترة على التسوية نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية غير صريحة في بنود العقد، لكن يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مماثلة نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو من خلال إبرام عقود تقاض، أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو إنتهائه)، ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة لعقود مماثلة، ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض تحقيق الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش ربح للتاجر، د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة إلى نقد (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٨-١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات ٥-٧).

إستنتاج ٢٨ استنتج المجلس أن العقود التي تمت مناقشتها في فترة الإستنتاج ٢٧ يجب أن تبقى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويتم بالتالي استبعادها من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٢٩ عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، أخذ بداية في اعتباره مناقشات المفاهيم المتعلقة بالإعتراف بمصروف ينشأ عن المعاملات التي تكون فيها لبضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، بما في ذلك المناقشات التي قدمها المجابون على ورقة المناقشة والمعلقون الآخرون. إن

* عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تم تغييره في إصدار علم ٢٠٠٥.

بعض المجاوبين الذين لم يوافقوا على الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملات دفع معينة على أساس الأسهم (أي تلك التي تنطبق بخيارات أسهم الموظفين) قاموا بذلك لأسباب عملية، وليس لأسباب تتعلق بالمفاهيم. ودرس المجلس تلك المسائل العملية فيما بعد (انظر فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠).

٣٠ ركز المجلس في مناقشته على خيارات أسهم الموظفين، حيث يمكن معظم التقعيد والجدل، غير أن مسألة ما إذا كان الإعتراف بالمصروف أمراً ملائماً هي أوسع نطاقاً من ذلك - فهي تغطي كلفة المعاملات المتعلقة بإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين أو موردي البضاعة والخدمات. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن المناقشات التي أوردتها المجاوبون والمعلقون الآخرون ضد الإعتراف بالمصروف تركز فقط على خيارات أسهم الموظفين. لكن إذا كانت مناقشات المفاهيم ضد الإعتراف بمصروف معين فيما يتعلق بخيارات أسهم الموظفين صحيحة (مثلاً، لا يوجد تكلفة على المنشأة)، فإن تلك المناقشات يجب أن تنطبق بالتساوي على المعاملات المتعلقة بأدوات حقوق الملكية الأخرى (مثلاً الأسهم) وأدوات حقوق الملكية الصادرة لأطراف أخرى (مثلاً موردي الخدمات المهنية).

٣١ إن أساس الإعتراف بكلفة أنواع معاملات الدفع على أساس الأسهم - بغض النظر ما إذا كانت أداة حق الملكية هي سهم أو خيار سهم، وبغض النظر ما إذا كانت تمنح أداة حق الملكية لموظف أو جهة أخرى - هو أن المنشأة قد اشتركت في معاملة تمثل في جوهرها أي إصدار آخر لأدوات حقوق الملكية. وبعبارة أخرى، استلمت المنشأة مورداً (بضاعة أو خدمات) كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى. وعليها بناءً على ذلك محاسبة التدفق الداخل من الموارد (بضاعة أو خدمات) والزيادة في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، على المنشأة أيضاً محاسبة المصروف الناشئ من استهلاك تلك الموارد، إما في وقت استلام البضاعة أو الخدمات أو في تاريخ آخر لاحق.

٣٢ ولفق العديد في رددهم على مسودة العرض ٢ على هذا الاستنتاج، في حين لم يوافق عليها آخرون، فمنهم من لم يوافق على المبدأ، والبعض الآخر لم يوافق لأسباب عملية، في حين لم يوافق آخرون لكلا السببين معاً. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار المناقشات المناوئة للإعتراف بالمصروف من حيث المبدأ، عندما أعد مسودة العرض ٢، بالإضافة إلى المناقشات المناوئة للإعتراف بالمصروف لأسباب عملية، كما هي موضحة أدناه وكذلك في فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠.

٣٣ تتضمن المناقشات المقدمة عموماً ضد الإعتراف بالمصروف ما يلي:

- (أ) أن المعاملة هي بين المساهمين والموظفين، وليس بين المنشأة والموظفين.
- (ب) لا يقدم الموظفون خدمات مقابل الخيارات.
- (ج) لا توجد تكلفة على المنشأة، لأنه لم يتم التنازل عن النقد أو أصول أخرى؛ ويتحمل المساهمون التكلفة، على شكل تخفيض لحصص ملكيتهم، وليس المنشأة.
- (د) إن الإعتراف بالمصروف لا يتناسب مع تعريف المصروف في إطار المفاهيم التي يستخدمها واضعو المعيار المحاسبية، بما في ذلك إطار إعداد وعرض البيانات المالية الخاص بمجلس معيار المحاسبة الدولية.

(هـ) يتم الاعتراف بالتكلفة التي يتحملها المساهمون في تخفيض حصة السهم من الأرباح؛ وإذا تم الاعتراف بالمعاملة في حسابات الشركة، فإن التكلفة الناتجة في بيان الدخل تعني أن حصة السهم من الأرباح قد "جُمِعت مرتين".

(و) إن طلب الاعتراف بالتكلفة له عواقب اقتصادية سلبية، لأنه لا يشجع المنشآت على تقديم خطط أسهم الموظفين أو الإستمرار بها.

"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"

إستنتاج ٣٤ يناقش البعض أن أثر خطط أسهم الموظفين يتمثل في نقل المساهمون للقائمون لبعض حصصهم في الملكية إلى الموظفين وأن المنشأة ليست طرفاً في هذه المعاملة.

إستنتاج ٣٥ لم يقبل للمجلس هذه المنشأة. وتضع للمنشآت، وليس للمساهمين، خطط أسهم الموظفين، وتصدر المنشآت، وليس المساهمون، خيارات الأسهم لموظفيها. وحتى لو لم يكن ذلك هو الحال، مثلاً إذا نقل المساهمون أسهماً أو خيارات أسهم مباشرة إلى الموظفين، فلا يعني هذا أن المنشأة ليست طرفاً في المعاملة. يتم إصدار أدوات حقوق الملكية مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، وتسلم المنشأة، وليس المساهمون، تلك الخدمات. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة الخدمات المستلمة مقابل أدوات حقوق الملكية الصادرة. وأشار المجلس أن هذا الوضع لا يختلف عن الحالات الأخرى التي يتم فيها إصدار أدوات حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة ضمانات للنفذ، فإنها تعترف بالنقد المقبوض مقابل الضمانات الصادرة. ورغم أن تُر إصدار الضمانات والممارسة اللاحقة لها يمكن أن توصف على أنها نقل لحصص الملكية من المساهمين القائمين إلى حملة الضمانات، إلا أن المنشأة رغم ذلك تعتبر طرفاً في المعاملة لأنها تسلم الموارد (النقد) مقابل إصدار الضمانات وموارد إضافية (النقد) مقابل إصدار الأسهم عند ممارسة الضمانات. وعلى نحو مماثل، وبالنسبة لخيارات أسهم الموظفين، تسلم المنشأة الموارد (خدمات الموظفين) مقابل إصدار الخيارات وموارد إضافية (النقد) مقابل إصدار الأسهم لدى ممارسة الخيارات.

"الموظفون لا يقدمون خدمات"

إستنتاج ٣٦ ويرد بعض الذين يجادلون بأن المنشأة ليست طرفاً في المعاملة على النقاط المذكورة أعلاه بأن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، لأنه يتم الدفع للموظفين نقداً (أو بأصول أخرى) مقابل خدماتهم.

إستنتاج ٣٧ ومرة أخرى، لم يفتح المجلس بهذا النقاش. فإذا كان صحيحاً أن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل خيارات الأسهم الخاصة بهم، فإن هذا يعني أن المنشآت تصدر خيارات أسهم قيمة ولا تحصل على شيء بالمقابل. والموظفون لا يدفعون نقداً مقابل خيارات الأسهم التي يستلمونها. ومن هنا، فإذا كانوا لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، فإنهم لا يقدمون شيئاً بالمقابل. وإذا كان هذا صحيحاً، فليس بإصدار هذه الخيارات يخرق منراء المنشأة واجباتهم الائتمانية تجاه المساهمين.

إستنتاج ٣٨ نموذجياً، تشكل الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين جزءاً واحداً من مجموعة تعويضاتهم. على سبيل المثال، يمكن أن يحصل الموظف على مجموعة تعويضات تتكلف من الراتب الأساسي النقدي، وسبلة للشركة، والتقاعد، ومنافع الرعاية الصحية، ومنافع أخرى بما في ذلك الأسهم

وخيارات الأسهم. ومن غير الممكن عادة تحديد الخدمات المستلمة فيما يخص المكونات المختلفة لمجموعة التعويضات تلك، مثلاً الخدمات المستلمة فيما يخص منافع الرعاية الصحية. غير أن ذلك لا يعني أن الموظف لا يقدم خدمات مقابل منافع الرعاية الصحية تلك. بل أن الموظف يقدم خدمات مقابل مجموعة التعويضات مجملها.

إستنتاج ٣٩ باختصار، يتم منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين لأنهم موظفين. وتشكل أدوات حقوق الملكية الممنوحة جزء من مجموعة تعويضاتهم الإجمالية، بغض النظر ما إذا كانت تمثل جزءاً كبيراً أم صغيراً.

"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"

إستنتاج ٤٠ ينقش البعض بالقول أنه طالما لا تقتضي الدفعات على أساس الأسهم من المنشأة التضحية بأي نقد أو أصول أخرى، فلا يوجد تكلفة عليها، وبالتالي لا يجب الاعتراف بأي مصروف.

إستنتاج ٤١ يعتبر المجلس هذا النقاش غير صحيح، لأنه يظل ما يلي:

(أ) في كل مرة تستلم فيها المنشأة موارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، لا يكون هناك تنفق صادر للنقد أو أصول أخرى، وفي كل مناسبة أخرى يتم الاعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية في البيانات المالية؛ و

(ب) ينشأ المصروف من استهلاك تلك الموارد، وليس من تنفق صادر للأصول.

إستنتاج ٤٢ وبعبارة أخرى، بغض النظر عما إذا سلم المرء بأن المنشأة تتحمل تكلفة ما، ينبغي وجود قيد محاسبي للاعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، كما هو الأمر في مناسبات أخرى يتم فيها إصدار أدوات حقوق ملكية. على سبيل المثال، عندما يتم إصدار الأسهم مقابل النقد، ينبغي وجود قيد للاعتراف بالنقد المقبوض. وإذا تم استلام أصل غير نقدي، مثل معدات وآلات، مقابل تلك الأسهم بدلاً من النقد، يقتضي الأمر وجود قيد للاعتراف بالأصل المستلم. وإذا نشرت المنشأة مؤسسة عمل أو منشأة أخرى بإصدار أسهم في عملية لإنجاز أعمال، على المنشأة الاعتراف بصافي الأصول المشتراة.

إستنتاج ٤٣ يمثل الاعتراف بمصروف معين ينشأ عن مثل تلك المعاملة استهلاكاً للموارد المستلمة، أي "استنزاف" الموارد المستلمة مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وفي حالة المعدات والآلات المذكورة أعلاه، يتم استهلاك الأصل خلال عمره المتوقع، ما ينتج عنه الاعتراف بمصروف معين في كل سنة. وفي النهاية، يتم الاعتراف بكامل المبلغ المعترف به للموارد المستلمة عندما تم إصدار الأسهم على أنه مصروف (بما في ذلك أية قيمة متبقية، تشكل جزء من قياس الربح أو الخسارة عند التصرف في الأصل). وعلى نحو مماثل، إذا تم شراء مؤسسة عمل أو منشأة أخرى عن طريق إصدار الأسهم، يتم الاعتراف بمصروف معين عند استهلاك الأصول المشتراة. على سبيل المثال، سيتم الاعتراف بالمخزون المشتري كمصروف عند بيعه، رغم أنه لم يتم دفع أي نقد أو أصول أخرى لشراء ذلك المخزون.

إستنتاج ٤٤ إن الاختلاف الوحيد في حال خدمات الموظف (أو الخدمات الأخرى) للمستلمة كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم هو أنه عادة ما يتم استهلاك الموارد المستلمة مباشرة عند استلامها. وهذا يعنى الاعتراف مباشرة بمصروف معين لاستهلاك الموارد، بدلاً من الاعتراف بها خلال فترة من

الوقت. واستنتج المجلس أن توقيت الاستهلاك لا يغير المبدأ، وأنه يجب أن تعترف البيانات المالية باستلام واستهلاك الموارد، حتى عندما يحدث الاستهلاك في نفس وقت الاستلام، أو بعد ذلك بقليل. وتناقش الفقرات ٤٥-٥٢ هذه النقطة بمزيد من التفصيل.

"الإعتراف بالمصرف غير منسجم مع تعريف المصرف"

استنتاج ٤٥ شكك لبعض في مسألة ما إذا كان الإعتراف بمصرف معين ينشأ عن معاملات محددة الدفع على أساس الأسهم هو أمر لا يتسجم مع أطر مفاهيم واضعي المعايير المحاسبية، وبالتحديد الإطار الذي ينص على ما يلي:

"المصاريف عبارة عن انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات صادرة أو استنزاف للأصول أو تكبد للإلتزامات ينتج عنه انخفاض في حقوق الملكية، عدا عن تلك المتعلقة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية (الفقرة ٧٠ مع زيادة للتأكيد)."

استنتاج ٤٦ يناقش البعض أنه إذا تم استلام الخدمات في معاملة دفع على أساس الأسهم، فإنه لا توجد معاملة أو حدث يلبي تعريف المصرف. كما يؤكد بأنه لا يوجد تدفق صادر من الأصول ولا يتم تكبد أي التزام. وزيادة على ذلك، ولأن الخدمات لا تلبي عادة معايير الإعتراف كامل، فهناك جدل بشأن استهلاك تلك الخدمات لا يمثل استنزافاً للأصول.

استنتاج ٤٧ يعرف الإطار الأصل، ويوضح بأن مصطلح "أصل" لا يقتصر على الموارد التي يمكن الإعتراف بها كأصول في الميزانية العمومية (الإطار، الفقرتان ٤٩ و ٥٠). ورغم أنه يمكن أن لا تلبي الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تعريف الأصل^٥، إلا أن الخدمات تعتبر أصولاً عند استلامها. ويتم عادة استهلاك هذه الأصول مباشرة. وهذا موضع في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ عناصر للبيانات المالية:

"لا يمكن تخزين الخدمات التي تقدمها منشآت أخرى، بما في ذلك الخدمات الشخصية، ويتم استلامها واستخدامها في وقت واحد. ويمكن أن تكون أصولاً لمنشأة ما لفترة مؤقتة فقط - حيث تستلمها المنشأة وتستخدمها - رغم أن استخدامها يمكن أن يخلق أو يضيف قيمة على أصول أخرى للمنشأة... (الفقرة ٣١)."

استنتاج ٤٨ وينطبق هذا على كافة أنواع الخدمات، مثل خدمات الموظفين، والخدمات القانونية، وخدمات الهاتف. كما ينطبق أيضاً بغض النظر عن شكل الدفع. على سبيل المثال، إذا اشترت منشأة خدمات مقابل نقد، يكون للتقيد المحاسبي على النحو التالي:

من/ للخدمات المستلمة
إلى/ النقد المدفوع

استنتاج ٤٩ في بعض الأحيان، يتم استهلاك تلك الخدمات في إيجاد أصل قابل للإعتراف به، كالمخزون، وفي هذه الحالة تتم رسالة المبلغ المدين للخدمات المستلمة كجزء من أصل معترف به. لكن في أغلب الأحيان لا توجد الخدمات أصلاً قبلاً للإعتراف به أو تشكل جزء منه، وفي هذه الحالة يقيد المبلغ المدين للخدمات المستلمة مباشرة في بيان الدخل على أنه مصرف. ولا يمثل التقيد المدين للمباقة (والمصرف الناتج) للتدفق النقدي الصادر، أي لأي غرض كان ذلك التقيد الدائن. كما لا يمثل أيضاً

^٥ على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون لدى المنشأة سيطرة على الخدمات المستقبلية.

نوعاً ما من بند الموازنة، لتحقيق التوازن بين الحسابات، ويمثل التقيد المدين أعلاه الموارد المستلمة، ويمثل المصروف الناتج استهلاك تلك الموارد.

٥٠ **إستنتاج** وينطبق نفس التمثيل إذا تم شراء الخدمات مع تسديد الدفعات على شكل أسهم أو خيارات أسهم. ويمثل المصروف الناتج استهلاكاً للخدمات، أي استنزافاً للأصول.

٥١ **إستنتاج** من أجل توضيح هذه النقطة، لنفرض أن منشأة ما لديها بنائيتين، في كل منهما تكلفة بالفاز، وتصدر المنشأة أسهما لمورد الغاز بدلاً من الدفع له نقداً. ولنفرض أنه في البنائية الأولى، يتم توريد الغاز بواسطة أنبوب، وبالتالي يستهلك فور استلامه. ولنفرض أنه في البنائية الأخرى، يتم توريد الغاز في شكل عبوات، ويستهلك خلال فترة من الزمن. في كلتا الحالتين، استلمت المنشأة أصولاً كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، ويجب عليها بناءً على ذلك الاعتراف بالأصول المستلمة، ومساهمة مقابلة في حقوق الملكية. وإذا تم استهلاك الأصول فوراً (الغاز المستلم بواسطة الأنبوب)، يتم الاعتراف مباشرة بمصروف معين، وإذا تم استهلاكها فيما بعد (الغاز المستلم في شكل عبوات)، يتم الاعتراف بمصروف معين في وقت لاحق عند استهلاك الأصول.

٥٢ **إستنتاج** وبناءً على ذلك، استنتج المجلس أن الاعتراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات الدفع على أساس الأسهم ينسجم مع تعريف المصروف الوارد في الإطّار.

٥٣ **إستنتاج** أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية بعين الاعتبار نفس المسألة وتوصل إلى نفس النتيجة الواردة في البيان رقم ١٢٣:

أشار بعض المجابون إلى أن تعريف المصاريف الوارد في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ "عناصر البيانات المالية" ينص على أن المصاريف تنتج من التدفقات الصادرة أو استنزاف الأصول أو تكبد الالتزامات (أو كلا الأمرين). وكما أنه لا يجب الاعتراف بأي مصروف لأن إصدار خيارات الأسهم لا ينتج عنه تكبد للزام معين. ويوافق المجلس على أن خيارات أسهم الموظفين لا تعتبر التزاماً - مثل ضمانات شراء الأسهم، بل تعتبر أدوات حقوق ملكية للجهة المصدرة. وعلى أية حال، فإن أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، هي أدوات مالية قيمة وبالتالي يتم إصدارها لاعتبارات قيمة، وتعتبر خيارات الأسهم، بالنسبة للموظف، هي خدمات للموظف. إن استخدام المصافح المتضمنة في الأصل المستلم في عمليات المنشأة ينتج عنه مصروف ما. (يشير بيان المفاهيم ٦، للفترة ٨١، هامش ٤٣، إلى أن معظم المصاريف، من حيث المفهوم، تؤدي إلى انخفاض الأصول. لكن إذا حدث استهلاك الأصل، مثل الخدمات، واستخدمه في نفس الوقت تقريباً، فلا يسجل الأصل على الأغلب.) [الفترة ٨٨].

حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين"

٥٤ **إستنتاج** يناقش البعض أن أية تكلفة ناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم معترف بها مسبقاً في تخفيض حصة السهم من الأرباح. وإذا تم الاعتراف بمصروف معين في بيان الدخل، فإن حصة السهم من الأرباح "تقيد مرتين".

٥٥ **إستنتاج** غير أن المجلس أشار إلى أن هذه النتيجة مناسبة. على سبيل المثال، إذا دفعت المنشأة للموظفين نقداً لقاء خدماتهم من ثم تمت إعادة النقد إلى المنشأة، كمقابل لإصدار خيارات الأسهم، فإن الأثر على حصة السهم من الأرباح سيكون نفس الأثر الناتج عن إصدار تلك للخيارات مباشرة للموظفين.

٥٦ **إستنتاج** ويعكس ببساطة الأثر المزدوج على حصة السهم من الأرباح الحدين الإحصائيين اللذين حصلنا: أصدرت المنشأة أسهماً أو خيارات أسهم، وبذلك زادت عدد الأسهم المشمولة في حساب حصة السهم من الأرباح - على الرغم من أنه في حالة الخيارات، فقط إلى الحد الذي تعتبر فيه الخيارات

منخفضة الربحية - كما إنها استهلكت أيضاً الموارد التي استلمتها مقابل تلك الخيارات، مخفضة بذلك من الأرباح. وتم توضيح هذا في مثال المعدات والآلات المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣. ويؤثر إصدار الأسهم على عدد الأسهم في حساب حصة السهم من الأرباح، ويؤثر استهلاك الأصل على الأرباح.

إستنتاج ٥٧ باختصار، يستنتج المجلس أن الأثر المزدوج على حصة السهم المنخفضة من الأرباح ليس حساباً مزدوجاً لأثار منح السهم أو خيار السهم - لا يتم حساب نفس الأثر مرتين. وبدلاً من ذلك، يتم حساب كل أثر من الأثرين المختلفين مرة واحدة.

"العواقب الاقتصادية السلبية"

إستنتاج ٥٨ يناقش البعض أن طلب الإعتراف (أو مزيداً من الإعتراف) بالدفع للموظفين على أساس الأسهم يكون له نتائج اقتصادية سلبية، من حيث أنه يمكن أن يعيق المنشآت دون استحداث خطط أسهم موظفين أو الإستمرار بها.

إستنتاج ٥٩ في حين يناقش البعض الآخر أنه إذا أدى تقديم التغييرات المحاسبية إلى تقليل استخدام خطط أسهم الموظفين، فإن السبب قد يكمن وراء أن المتطلب الذي يقتضي من المنشآت محاسبة خطط أسهم الموظفين بشكل صحيح قد كشف عن النتائج الاقتصادية لمثل تلك الخطط. ويناقشون أن هذا سوف يصبح من اللثواء الاقتصادي الحالي، بحيث تحصل المنشآت على الموارد وتستهلكها بإصدار أسهم أو خيارات أسهم قيمة دون محاسبة تلك للمعاملات.

إستنتاج ٦٠ أشار المجلس إلى أن دور المحاسبة، في أي حدث، هو الإبلاغ عن المعاملات والأحداث بطريقة محايدة، وليس منح تعامل "تفضيلي" لمعاملات محددة لتشجيع المنشآت على المشاركة في تلك المعاملات. وإن القيام بذلك يضيف من جودة إعداد التقارير المالية. وإن حذف المصاريف من البيانات المالية لا يغير من حقيقة أنه تم تكبد تلك المصاريف. وعليه، إذا تم حذف المصاريف من بيان الدخل، يُبالغ في تقدير الأرباح المبلغ عنها. وتكون البيانات المالية غير محايدة، ولعل شفافية، ومن المحتمل أن تكون مضللة للمستخدمين. وتكون قابلية المقارنة ضعيفة، نظراً لأن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع للموظفين على أساس الأسهم تختلف من منشأة إلى أخرى، ومن قطاع إلى آخر، ومن سنة إلى أخرى. وما هو أكثر أهمية هو ضعف المسألة، لأن المنشآت لا تقوم بحاسبة المعاملات التي لبرمتها وتنتج تلك للمعاملات.

قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٦١ من أجل الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، من الضروري تحديد كيفية قياس المعاملات. بدأ المجلس بالأخذ بعين الاعتبار كيفية قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم من حيث الأسس. وفي وقت لاحق، درس مسائل عملية تنشأ عن تطبيق منهج القياس المفضل لديه. وهناك مؤلفين أسسيتين، فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية:

(أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه؟

(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك؟

استنتاج ٦٢ وللإجابة على هذه الأسئلة، درس المجلس المبادئ المحاسبية التي تنطبق على معاملات حقوق الملكية. إذ ينص الإطّار على ما يلي:

إن حقوق الملكية هي عبارة عن الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كلفة إنترملتها... ويعتمد المبلغ الذي تبين به حقوق الملكية في الميزانية العمومية على قياس الأصول والالتزامات. ومن الطبيعي أن يتعادل إجمالي مبلغ حقوق الملكية بالصفحة فقط مع إجمالي القيمة السوقية لأسهم المنشأة... (الفقرتان ٤٩ و ٦٧).

استنتاج ٦٣ إن المعادلة المحاسبية التي تقابل هذا التعريف هي:

الأصول مطروحا منها الالتزامات تساوي حقوق الملكية

استنتاج ٦٤ إن حقوق الملكية عبارة عن حصة متبقية، اعتمادا على قياس الأصول والالتزامات. وبناء على ذلك، تركز المحاسبة على تسجيل التغييرات في الجانب الأيسر من المعادلة (الأصول مطروحا منها الالتزامات، أو صافي الأصول)، بدلا من الجانب الأيمن منها. وتنشأ التغييرات في حقوق الملكية من التغييرات في صافي الأصول. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة أسهما مقابل النقد، فإنها تعترف بالنقد المقبوض وبزيادة مقابلة في حقوق الملكية. ولا تؤثر التغييرات اللاحقة في السعر السوقي للأسهم على صافي أصول المنشأة، وبالتالي لا يتم الاعتراف بتلك التغييرات في القيمة.

استنتاج ٦٥ وعليه، استنتج المجلس أنه عند محاسبة للمعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يكون الهدف المحاسبي الرئيسي هو محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية. ولذلك، فإنه يجب محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة العمليات الأخرى لإصدار أدوات حقوق الملكية، من خلال الاعتراف بالمقابل المستلم (لتغيير في صافي الأصول)، والاعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية.

استنتاج ٦٦ وبلنظر إلى هذا الهدف، استنتج للمجلس، من حيث المبدأ، أنه يجب قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو يتم فيه استلام تلك الخدمات. وبعبارة أخرى، بما أن للتغيير في صافي الأصول يحدث عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند استلام الخدمات، فإن للقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات في ذلك التاريخ توفر قياسا مناسباً للتغيير في صافي الأصول.

استنتاج ٦٧ غير أنه بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين، يكون من الصعب عادة قياس القيمة العادلة للخدمات المتمثلة مباشرة. وكما أشرنا سابقا، يتم نموذجيا منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين على أنها مكون واحد من مجموعة تعويضاتهم. ومن غير المحتمل عادة تحديد الخدمات المقدمة فيما يخص المكونات المختلفة لتلك المجموعة. وقد يكون من غير المحتمل كذلك قياس للقيمة العادلة لكامل المجموعة بشكل مستقل، دون قياس للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية للمطلوحة مباشرة. وعلاوة على ذلك، يتم أحيانا منح الخيارات أو الأسهم كجزء من اتفاق مكافآت معين، بدلا من كونها جزء من تعويضات أساسية، مثلا كحافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة، أو مكافأته على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. وعندما تمنح المنشأة خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، فإنها تدفع تعويضات إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمرا صعبا.

استنتاج ٦٨ ونظراً لهذه الصعوبات العملية التي تبرز في القياس المباشر للقيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة، استنتج المجلس إنه من الضروري قياس الجانب الآخر من المعاملة، أي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، كقياس بديل للقيمة للعلاقة للخدمات المستلمة. وفي هذا السياق، أخذ المجلس بعين الاعتبار نفس الأسئلة الأساسية المذكورة أعلاه:

- (أ) ما هو أساس القياس للوجوب تطبيقه ؟
(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك ؟

أساس القياس

استنتاج ٦٩ ناقش المجلس أسس القياس التالية، لتحديد أي منها يجب تطبيقه من حيث المبدأ:

- (أ) التكلفة التاريخية
(ب) القيمة الجوهرية
(ج) الحد الأدنى للقيمة
(د) القيمة العادلة

التكلفة التاريخية

استنتاج ٧٠ في الاختصاصات التي يسمح فيها التشريع، تقوم المنشآت عموماً بإعادة شراء أسهمها، إما مباشرة أو من خلال وسيلة ما مثل صندوق معين، والتي تستخدم للوفاء بوعود لمنح الأسهم للموظفين أو ممارسة خيارات أسهم الموظفين. والاساس المحتمل لقياس منح الخيارات أو الأسهم هو التكلفة التاريخية (سعر الشراء) لأسهمها التي تحتفظ بها منشأة ما (أسهمها الخاصة المحتفظ بها)، حتى لو تم شراؤها قبل للقيام بالمنح.

استنتاج ٧١ وبالنسبة لخيارات الأسهم، فإن هذا يستتبع مقارنة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها مع سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين. ويتم الاعتراف بأي عجز كمصروف. وبإضافة، ومن ناحية فرضية، إذا تجاوز سعر الممارسة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها، فإنه يتم الاعتراف بالزيادة على أنه ربح.

استنتاج ٧٢ ومنذ للوهلة الأولى، إذا ركز المرء ببساطة على التكتفات النقدية ذات العلاقة، يبدو أساس التكلفة التاريخية معقولاً: هناك تدفق نقدي صادر لشراء الأسهم، يتبعه تدفق نقدي وارد عندما يتم نقل هذه الأسهم إلى الموظفين (سعر الممارسة)، بالإضافة إلى أي عجز يمثل تكلفة على المنشأة. فإذا ارتبطت التكتفات النقدية بأي شيء عدا عن الأسهم الخاصة بالمنشأة، فإن هذا المنهج سيكون ملائماً. فعلى سبيل المثال، لنفرض أن شركة ABC Ltd اشترت أسهماً في منشأة أخرى XYZ Ltd بتكلفة إجمالية مقدارها ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة*، وباعت فيما بعد الأسهم للموظفين بمبلغ إجمالي مقداره ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. فإن المنشأة تعترف بمصروف معين مقابل عجز مقداره ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

* يتم التعبير عن كافة المبالغ النقدية في أساس الاستنتاجات هذا بوحدة العملة CU.

٧٣ استنتاج ٧٣ لكن عند تطبيق هذا التحليل على الأسهم الخاصة بالمنشأة، لا يكون الأمر منطقي. إذ أن الأسهم الخاصة بالمنشأة لا تعد من أصول المنشأة*. بل أن الأسهم عبارة عن حصة في أصول المنشأة. ومن هذا، فإن توزيع النقد لإعادة شراء الأسهم هو إعادة رأس المال إلى المساهمين، ويجب بالتالي الاعتراف به على أنه انخفاض في حقوق الملكية. وعلى نحو مماثل، عندما يتم لاحقاً إعادة إصدار الأسهم أو نقلها، يكون للتفكيك النقدي الولد هو زيادة في رأس مال المساهمين، ويجب بالتالي الاعتراف به على أنه زيادة في حقوق الملكية. ويتبع ذلك عدم الاعتراف بأي إيراد أو مصروف. وكما أن إصدار الأسهم لا يمثل إيرادا للمنشأة، فإن إعادة شراء تلك الأسهم لا تمثل مصروفاً.

٧٤ استنتاج ٧٤ لذلك، استنتج المجلس أن التكلفة التاريخية ليست أساساً ملائماً تقاس بناءً عليه المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

القيمة الجوهرية

٧٥ استنتاج ٧٥ يمكن قياس أداة حق ملكية بقيمتها الجوهرية. والقيمة الجوهرية لخيار السهم في أي وقت هي الفرق بين سعر السوق للأسهم ذات الصلة وسعر ممارسة الخيار.

٧٦ استنتاج ٧٦ وغالباً ما تكون القيمة الجوهرية لخيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح - وعموماً ما يكون سعر الممارسة بالقيمة السوقية للأسهم في تاريخ المنح. لذلك، يكون تقييم خيارات الأسهم، في حالات عديدة، بقيمتها الجوهرية في تاريخ المنح مكافئاً لعدم إعطاء الخيارات أية قيمة.

٧٧ استنتاج ٧٧ إلا أن القيمة الجوهرية للخيار لا تعكس قيمته بالكامل. حيث تباع الخيارات في السوق بأكثر من قيمتها الجوهرية. ويعود سبب ذلك إلى أن صاحب الخيار لا يحتاج إلى ممارسته مباشرة ويستفيد من أية زيادة في قيمة الأسهم ذات الصلة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن الفائدة النهائية التي يحققها صاحب الخيار هي القيمة الجوهرية للخيار في تاريخ الممارسة، إلا أنه يستطيع تحقيق تلك القيمة الجوهرية المستقبلية بسبب احتفاظه بالخيار. وبناءً عليه، يستفيد صاحب الخيار من حق المشاركة في الأرباح المستقبلية المتأتية من الزيادة في سعر الأسهم. كما يستفيد من الحق في تأجيل دفع سعر ممارسة الخيار حتى نهاية مدة الخيار. ويشار إلى هذه المنافع عموماً بالقيمة الزمنية للخيار.

٧٨ استنتاج ٧٨ وبالنسبة للعديد من الخيارات، تمثل القيمة الزمنية جزءاً كبيراً من قيمتها. وكما أشرنا سابقاً، تكون القيمة الجوهرية للعديد من خيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح. وعليه، تتألف قيمة الخيار بالكامل من القيمة الزمنية. وفي تلك الحالات، فإن تجاهل القيمة الزمنية من خلال تطبيق طريقة القيمة الجوهرية في تاريخ المنح يقلل من قيمة الخيار بنسبة ١٠٠%.

* تتناول ورقة المناقشة هذه النقطة كما يلي: يمكن أن تقدم الممارسة المحاسبية في بعض الاختصاصات لسهم خاصة مشتركة كأصل، لكنها تتخذ الخاصية الأصلية للأصل - القدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية. والمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتكبد من حصة معينة في الأسهم هي عبارة عن الحق باستلام توزيعات الأرباح والحق في الأرباح المتكبد من الزيادة في قيمة الأسهم. وعندما يكون لدى الشركة حصة في أسهمها، فإنها تستلم توزيعات الأرباح على تلك الأسهم فقط إذا اختلفت أن تنفعها، ولا تمثل توزيعات الأرباح هذه ربحاً للشركة، حيث لا يحدث تغيير في صافي الأصول؛ حيث أن تلك الأموال يأخذ ببساطة شكل مورد كالمدة. وفي حين أنه يمكن للشركة التي تحتفظ بأسهمها الخاصة في الخزينة أن تباعها وتستلم مبلغاً أعلى إذا زادت قيمتها، إلا أنها تستطيع عموماً إصدار الأسهم لأطراف أخرى بسعر السوق الحالي (أو بسعر قريب منه). وعلى الرغم من إمكانية وجود أسباب قانونية أو تنظيمية أو إدارية تكمن وراء بيع الأسهم المحتفظ بها كسهم خزينة بشكل أسهل من إصدار أسهم جديدة، إلا أن مثل تلك الإجراءات لا تبلغ تفهماً أساسياً بين المحققين (الهامش للفترة ٧/٤).

استنتاج ٧٩ استنتج المجلس، بشكل عام، أن أساس قياس القيمة الجوهرية ليس ملائماً لقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم، لأن حذف القيمة الزمنية للخيار يتجاهل جزءاً كبيراً محتملاً من القيمة الإجمالية للخيار. وإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم يمثل هذه القيمة المخفضة سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

الحد الأدنى للقيمة

استنتاج ٨٠ يمكن قياس خيار السهم بالحد الأدنى من قيمته. ويعتمد الحد الأدنى للقيمة على أساس أن الشخص الذي يرغب في شراء خيار شراء في المستقبل لسهم معين سيكون راغباً في دفع على الأقل (وكقلب الخيار سيطلب على الأقل) قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. لذلك، يمكن حساب الحد الأدنى للقيمة باستخدام أسلوب القيمة الحالية. وبالنسبة لحصة الدفع من توزيعات الأرباح، يكون الحساب كما يلي:

(أ) للسعر الحالي للسهم، مطروحاً منه

(ب) القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقعة من ذلك السهم خلال مدة الخيار (إذا لم يستلم صاحب الخيار توزيعات الأرباح)، مطروحاً منه

(ج) القيمة الحالية لسعر الممارسة.

استنتاج ٨١ يمكن أيضاً حساب الحد الأدنى للقيمة باستخدام نموذج تسعير الخيارات ذو مستوى تقلب متوقع تساري صفر تقريباً (لا تساري صفراً تماماً، لأن بعض نماذج تسعير الخيارات تستخدم التقلب كمصنوع عليه، والصفر لا يمكن أن يكون مقسوماً عليه).

استنتاج ٨٢ يمثل أساس قياس الحد الأدنى للقيمة جزءاً من القيمة الزمنية للخيارات، كونها قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. ولا يمثل آثار التقلب. ويستفيد أصحاب الخيار من التقلب لأنهم يملكون الحق في المشاركة في الأرباح المتأتية من الزيادة في سعر السهم خلال مدة الخيار دون أن يضطروا لتحمل كامل مخاطرة الخسارة من الانخفاض في سعر السهم. ويتجاهل التقلب، فإن أسلوب الحد الأدنى للقيمة ينتج عنه قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من القيم التي تنتجها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار.

استنتاج ٨٣ استنتج المجلس أن الحد الأدنى للقيمة ليس أساساً ملائماً للقياس، لأن تجاهل آثار التقلب يتجاهل جزءاً كبيراً محتملاً من قيمة الخيار. وكما في القيمة الجوهرية، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالحد الأدنى لقيمة الخيار سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

القيمة العادلة

استنتاج ٨٤ استخدمت القيمة العادلة مبيحاً في مجالات أخرى من المحاسبة، بما في ذلك المعاملات الأخرى التي يتم فيها شراء الموارد غير النقدية من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يتم قياس عملية اندماج بالشراء مؤسسة عمل بالقيمة العادلة للمقابل المقدم، بما في ذلك القيمة العادلة لأداة أدوات حقوق ملكية أصدرتها المنشأة.

استنتاج ٨٥ تمثل القيمة العادلة، وهو المبلغ الذي يمكن به تبادل أداة حق ملكية منوطة بين أطراف مطلعة راغبة في معاملة على أساس تجاري، كل من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية وتوفر بالتالي قياساً للقيمة الإجمالية لخيار السهم (بخلاف القيمة الجوهرية أو الحد الأدنى للقيمة). وهي القيمة التي تكسب الإثباتية بين المنشأة وموظفيها، الذي وافقت المنشأة بموجبها على منح خيارات أسهم للموظفين مقابل

خدماتهم التي يقدمونها للمنشأة. ومن هنا، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالقيمة العادلة يضمن أن يتم تمثيل تلك المعاملات بصدق في البيانات المالية، وبالإسجام مع المعاملات الأخرى التي تسلم فيها المنشأة الموارء كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٨٦ وعليه، استنتج المجلس أنه ينبغي قياس الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة بقيمتها العادلة.

إستنتاج ٨٧ ومن بين الذين استجوبوا لمسودة العرض ٢ الذين تطرقوا لهذه المسألة، وافق العديد على مقترح قياس أدوات حقوق الملكية الممنوحة بقيمتها العادلة. وبعض الذين لم يوافقوا على المقترح، أو الذين وافقوا مع إيداء التحفظات، عبروا عن مخاوفهم بشأن موثوقية القياس، وبالتحديد في حالة المنشآت الأصغر أو غير المسجلة في السوق المالي. وتكافئ فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠ وفقرات الإستنتاج ١٣٧-١٤٤ على التوالي مسائل موثوقية القياس والمنشآت غير المسجلة في السوق المالي.

تاريخ القياس

إستنتاج ٨٨ أخذ المجلس بعين الإعتبار بداية للتاريخ الذي يجب فيه تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية لغرض قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة)*. والتاريخ المحتمل للقياس التي تمت مناشئها هي تاريخ المنح، وتاريخ الخدمة، وتاريخ الإستحقاق، وتاريخ الممارسة. وقد جرى أغلب هذا النقاش في سياق خيارات الأسهم وليس الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، لأن الخيارات فقط لديها تاريخ ممارسة.

إستنتاج ٨٩ وفي سياق خيار سهم الموظف، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي تبرم فيه المنشأة والموظف اتفاقية معينة، يُمنح الموظف بموجبها حقوقا في خيار السهم، بشرط تلبية شروط محددة، كأن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة. وتاريخ الخدمة هو التاريخ الذي يقدم فيه الموظف للخدمات اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم†. وتاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الموظف كافة الشروط اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم. على سبيل المثال، إذا طلب من الموظف أن يبقى في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، بصاف تاريخ الإستحقاق نهاية فترة ثلاث سنوات تلك. ويكون تاريخ الممارسة هو التاريخ الذي يتم فيه ممارسة خيار السهم.

* عندما أعد المجلس المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، ركز على قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة مع الموظفين والأطراف الأخرى غير الموظفين. ولم تقترح مسودة العرض ٢ تعريفا لمصطلح "موظفين". وعندما أعد المجلس النظر في المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ في ضوء الملاحظات التي استلمها، ناقش مسألة ما إذا قد يتم تفسير المصطلح على نطاق ضيق، حيث يمكن أن يتبع عن هذا الأمر تعلق محاسبي مختلف للخدمات المستلمة من الأفراد الذين يعتبرون موظفين (مثلا لأغراض قانونية أو ضريبية) والخدمات المماثلة بشكل كبير المستلمة من أفراد آخرين. وبناء على ذلك استنتج المجلس أن متطلبات هذا المعيار بالنسبة للمعاملات مع الموظفين يجب أن تنطبق أيضا على المعاملات مع الأطراف الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة. ويتضمن هذا الخدمات المحتملة من (١) الأفراد الذين يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يصل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية. (٢) الأفراد من غير الموظفين لكنهم يقدمون خدمات شخصية للمنشأة تماثل تلك الخدمات التي يقدمها الموظفين. لذلك تتضمن جميع الإشارات إلى الموظفين أطرافا أخرى تقدم خدمات مماثلة.

† يتكفي قياس تاريخ الخدمة نظريا أن تقيس المنشأة القيمة العادلة لخيار السهم في كل تاريخ يتم فيه إحكام الخدمات. ولأسباب عملية، من المحتمل استخدام تقدير تقريبي معين، مثل القيمة العادلة لخيار السهم في نهاية كل فترة محاسبية، أو قيمة خيار السهم المقاسة في فترات منتظمة خلال كل فترة محاسبية.

إستنتاج ٩٠ وللمساعدة في تحديد تاريخ قياس مناسب، طبق المجلس المفاهيم المحاسبية الواردة في الإطار على كل جانب من جوانب المعاملة. وبالنسبة للمعاملات مع الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب، كما هو موضح في فقرات الإستنتاج ٩١-١٠٥. كما أخذ المجلس بعين الاعتبار بعض المسائل الأخرى، كما هو موضح في فقرات الإستنتاج ١٠٦-١١٨. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ التسليم هو تاريخ القياس المناسب (أي للتاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات، ويشار إليه بتاريخ الخدمة في سياق المعاملات مع الموظفين). كما هو موضح في فقرات الإستنتاج ١١٩-١٢٨.

الجانب المدين من المعاملة

إستنتاج ٩١ يعني التركيز على الجانب المدين من المعاملة للتركيز على قياس القيمة العادلة للموارد المستلمة. وينسجم هدف هذا القياس مع الهدف الرئيسي لمحاسبة للبضاعة أو للخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦). وبناء على ذلك، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه ينبغي قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو الذي يتم فيه استلام تلك الخدمات.

إستنتاج ٩٢ لكن إذا لم تكن القيمة العادلة للخدمات المستلمة قليلة للتحديد بسهولة، عندها يجب استخدام قياس بديل، مثل القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة. وهذا هو الحال بالنسبة لخدمات الموظفين.

إستنتاج ٩٣ إذا استخدمت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يكون قياس كلاً من تاريخ الإستحقاق وتاريخ الممارسة غير مناسب لأن القيمة العادلة للخدمات المستلمة خلال فترة محاسبية محددة لا تتأثر بالتغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لأداة حق الملكية. على سبيل المثال، لنفرض أنه يتم استلام الخدمات خلال ١-٣ سنوات كمقابل لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. بالنسبة للخدمات المستلمة في السنة الأولى، تكون التغيرات اللاحقة في قيمة خيار السهم في السنوات ٢-٥ غير مرتبطة بالقيمة العادلة لتلك الخدمات عند استلامها ولا تؤثر عليها.

إستنتاج ٩٤ إن قياس تاريخ الخدمة بقياس القيمة العادلة لأداة حق الملكية في نفس الوقت الذي يتم فيه استلام الخدمات. وهذا يعني أن التغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية خلال فترة الإستحقاق تؤثر على المبلغ الذي يُنسب إلى الخدمات المستلمة. ويناقش البعض بأن هذا الأمر مناسب، لأنه يوجد من وجهة نظرهم، علاقة ارتباط بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وهم يناقشون، على سبيل المثال، أنه إذا انخفضت القيمة العادلة لخيار السهم، تنخفض كذلك أثارها التخفيزية، والتي تجعل الموظفين يقللون من مستوى الخدمات المقدمة لذلك الخيار، أو يطلبون تعويض إضافي. ويجادل البعض الآخر بالقول، إنه عندما تنخفض القيمة العادلة لخيار السهم بسبب الهبوط العام في أسعار الأسهم، تنخفض كذلك مستويات التعويض، وبناء عليه يعكس قياس تاريخ الخدمة هذا الهبوط في مستويات التعويض.

إستنتاج ٩٥ غير أن المجلس استنتج أنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط عالية بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستلمة. على سبيل المثال، إذا تضاعفت القيمة العادلة لخيار السهم، فمن غير المحتمل أن يعمل الموظفون بجهد مضاعف، أو يقبلوا تخفيضاً

ما على ما تبقى من مجموعة تعويضاتهم. وعلى نحو مماثل، حتى لو حصل ارتفاع عام في أسعار الأسهم وصاحبه ارتفاع في مستويات التعويض، من غير المحتمل أن تكون هناك أية رابطة قوية بين هذين الارتفاعين. وعلاوة على ذلك، من المحتمل أن تكون أية رابطة بين أسعار الأسهم ومستويات التعويض غير قابلة للتطبيق عالمياً على كافة قطاعات الصناعة.

٩٦ واستنتج المجلس أنه من المعقول، في تاريخ المنح، الافتراض بأن القيمة العادلة لجانبى العقد هي بشكل أساسي نفس القيمة، أي أن القيمة العادلة للخدمات المتوقع استلامها هي أساساً نفس للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وقد أدى هذا الاستنتاج، بالإضافة إلى استنتاج المجلس بأنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط قوية بين القيمة العادلة للخدمات المستلمة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تواريخ قياس لاحقة، المجلس إلى الاستنتاج بأن تاريخ المنح هو تاريخ القياس الأكثر مناسبة لأغراض تقديم قياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة.

الجانب الدال من المعاملة

٩٧ وعلى الرغم من أن التركيز على الجانب المدين من المعاملة ينسجم مع الهدف المحاسبي الرئيسي، تتناول البعض مسألة تاريخ القياس من وجهة نظر الجانب الدائن للمعاملة، أي إصدار أداة حق الملكية. وعليه، أخذ المجلس بعين الاعتبار المسألة من وجهة النظر هذه كذلك.

تاريخ الممارسة

٩٨ بموجب قياس تاريخ الممارسة، تعترف المنشأة بالموارد المستلمة (مثل خدمات الموظف) مقابل إصدار خيارات الأسهم، كما تعترف أيضاً بالتغيرات في القيمة العادلة للخيار إلى أن تتم ممارسته أو تنتهي مدته. وبناءً عليه، إذا تمت ممارسة الخيار، يتم بشكل نهائي ضبط مبلغ المعاملة ليعادل الربح الذي حققه صاحب الخيار لدى ممارسة الخيار. لكن إذا انتهت مدة الخيار في نهاية فترة الممارسة، فإن أية مبالغ محترف بها سابقاً يتم عكسها بشكل فعال، ومن هنا يتم ضبط مبلغ المعاملة في النهاية لتصل صفراً. ورفض المجلس قياس تاريخ الممارسة لأنه يقتضي معاملة خيارات الأسهم كإلتزامات، وذلك لا ينسجم مع تعريف الإلتزامات الوارد في الإلغار. ويقتضي قياس تاريخ الممارسة معاملة خيارات الأسهم كإلتزامات لأنه يقتضي إعادة قياس خيارات الأسهم بعد الاعتراف الأولي، وهو أمر غير مناسب إذا كانت خيارات الأسهم عبارة عن أدوات حقوق ملكية. ولا يتوافي خيار السهم تعريف الإلتزام، لأنه لا يتضمن إلتزاماً لنقل نقد أو أصول أخرى.

تاريخ الإستحقاق، تاريخ الضم، تاريخ المنح

٩٩ لاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ أوردت دعماً لقياس تاريخ الإستحقاق، ورفضت قياس تاريخ المنح وتاريخ الضم، لأنها استتجت أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق. وأشارت إلى ضرورة أن يؤدي الموظفون ما يترتب عليهم من الاتفاقية بتقديم الخدمات اللازمة وتلبية أية معايير أداء أخرى قبل إلزام المنشأة بتأدية ما يترتب عليها من الاتفاقية. إن تقديم الخدمات من جانب الموظفين ليس مجرد شرط من الاتفاقية، بل إنه المقابل الذي يستمدونه "للدفع" مقابل خيار السهم. وعليه، استتجت ورقة المناقشة من الناحية الاقتصادية أنه لا يتم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق. ولأن المنشأة تؤدي ما يترتب عليها من الاتفاقية في تاريخ الإستحقاق، فإن ذلك هو تاريخ القياس المناسب.

إستنتاج ١٠٠ وافترحت ورقة المناقشة أيضاً الإعتراف باستحقاق معين في حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق لضمان الإعتراف بالخدمات عند استلامها. وافترحت وجوب مراجعة هذا الإستحقاق في تاريخ الإستحقاق ليسوي القيمة العادلة لخيار السهم في ذلك التاريخ. وهذا يعني أن المبالغ المعقّدة لحساب حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق سيتم إعادة قياسها لاحقاً لتعكس للتغيرات في قيمة حصة حقوق الملكية تلك قبل تاريخ الإستحقاق. ولا ينسجم ذلك مع الإطار لأنه لا يتم لاحقاً إعادة قياس حصص حقوق الملكية، أي أنه لا يتم الإعتراف بآلية تغيرات في قيمتها. وبررت ورقة المناقشة إعادة القياس هذا أنه نظراً أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق، فلا يتم إعادة قياس الخيار. وإجراء قيد لحساب حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق هو مجرد قياس مؤقت يستخدم للإعتراف بالمعاملة المنجزة جزئياً.

إستنتاج ١٠١ غير أن المجلس أشار إلى أنه حتى لو قبل المرء بعدم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق، فهذا لا يعني أنه لا توجد حصة حقوق ملكية حتى ذلك الحين. وإذا كانت هناك حصة حقوق ملكية قائمة قبل تاريخ الإستحقاق، ينبغي عدم إعادة قياس تلك الحصة. وعلاوة على ذلك، يجب أن لا يؤدي تحويل نوع واحد من حصة حقوق الملكية إلى نوع آخر، في حد ذاته، إلى تغيير في إجمالي حقوق الملكية، لأنه لم يحدث تغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ١٠٢ اقترح بعض المؤيدين لتاريخ الإستحقاق بأن يلبى الإستحقاق خلال فترة الأداء تعريف الإلتزام. غير أن أساس هذا الإستنتاج غير واضح. ولا يطلب من المنشأة أن تنقل نقداً أو أصول أخرى إلى الموظفين، إن إلتزمها الوحيد هو إصدار أدوات حقوق ملكية.

إستنتاج ١٠٣ استنتج المجلس أن قياس تاريخ الإستحقاق لا ينسجم مع الإطار، لأنه يقتضي إعادة قياس حقوق الملكية.

إستنتاج ١٠٤ لا يقتضي قياس تاريخ الخدمة إعادة قياس حصص حقوق الملكية بعد الإعتراف الأولي. غير أن المجلس استنتج، كما تم توضيح ذلك سابقاً، أن إجماع التغيرات في القيمة العادلة لخيار السهم في مبلغ المعاملة من غير المحتمل أن ينتج عنه مبلغاً يعكس بوضوح القيمة العادلة للخدمات المستلمة، وهو الهدف للرئيسي.

إستنتاج ١٠٥ واستنتج المجلس بناء على ذلك، أنه مهما كان الجانب الذي يتم التركيز عليه (أي استلام الموارد أو إصدار أداة حق ملكية)، يكون تاريخ المبلغ هو تاريخ القياس المناسب بموجب الإطار، لأنه لا يقتضي إعادة قياس حصص حقوق الملكية ولأنه يقدم قياساً بديلاً معقولاً للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

قضايا أخرى

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"

إستنتاج ١٠٦ كما نوقش أعلاه، وبموجب تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الوارد في الإطار، تعتبر كل من الأسهم وخيارات الأسهم أدوات حقوق ملكية، حيث لا تقتضي أياً منها أن تنقل المنشأة نقداً أو أصولاً أخرى. وعلى نحو مماثل، فإن كافة العقود أو الإتفاقات التي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهماً أو خيارات أسهم يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية. غير أن هذا يختلف عن التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية المطبق في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يأخذ بعين الاعتبار كذلك، في التمييز بين الديون وحقوق الملكية، ما إذا

* في أغسطس ٢٠٠٥ تم تعديل معيار المحاسبة الدولية ليصبح (معيار المحاسبة الدولي ٣٢. الأدوات المالية : العرض).

تتضمن أداة ما إلتزاماً لنقل اللحد أو الأصول الأخرى، إلا أن هذا يُستكمل بمعيار ثانٍ يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان عدد الأسهم التي سيتم إصدارها (واللحد الذي سيتم قبضه) عند التسوية ثابتاً أم متغيراً. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ اللحد الذي سيتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنه إلتزام إذا كان اللحد غير مشتق بإلزام أو يمكن أن يلزم المنشأة تسليم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو مشتق سيتم تسويته أو يمكن تسويته بطريقة أخرى عدا عن تبادل مبلغ ثابت من اللحد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

استنتاج ١٠٧ وفي بعض الحالات، يختلف عدد خيارات الأسهم التي يستحقها الموظفون. على سبيل المثال، يمكن أن يختلف عدد خيارات الأسهم التي تستحق للموظفين في تاريخ الإستحقاق اعتماداً على ما إذا، وإلى الحد الذي يتم فيه، تجاوز هدف أداء معين. ومن الأمثلة الأخرى مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم. في هذه الحالة، يتم إصدار عدد متغير من الأسهم، تساوي في قيمتها الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة من الوقت.

استنتاج ١٠٨ لذلك، إذا تم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يتم في بعض الحالات تصنيف الإلتزام التعاقدية لإصدار أدوات حقوق ملكية على أنه إلتزام. وفي مثل تلك الحالات، فإن القياس النهائي للمعاملة يكون في تاريخ قياس لاحق لتاريخ المنح.

استنتاج ١٠٩ استنتج المجلس أنه تم تطبيق اعتبارات مختلفة في إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. على سبيل المثال، إن وضع تمييز بين خطط الخيارات الثابتة والمتغيرة وطلب تاريخ قياس لاحق لخطط الخيارات المتغيرة له نتائج غير مرغوبة، كما نوهت ذلك في فقرات الاستنتاج ٢٧٥-٢٧٥.

استنتاج ١١٠ استنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، التي تصنف بموجبها بعض الإلتزامات التعاقدية لإصدار أدوات حقوق الملكية على أنها إلتزامات، يجب عدم تطبيقها في هذا المعيار المتعلق بالدفع على أساس الأسهم. وأقر المجلس بأن هذا الأمر يخلق اختلافاً بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقيل تحديد ما إذا كان يجب إلغاء ذلك الاختلاف وكيفية القيام بذلك، استنتج المجلس أنه من الضروري تناول هذه المسألة في سياق أوسع، كجزء من المراجعة الأساسية لتحريف الإلتزامات وحقوق الملكية الواردة في الأطر، خصوصاً أن هذه ليست مسألة التصنيف الوحيدة بين الديون/حقوق الملكية التي برزت في مشروع النفع على أساس الأسهم، كما هو موضح أعلاه.

مقترحات لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية

استنتاج ١١١ عند استنتاج أن تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، هو تاريخ القياس المناسب بموجب الأطر، لاحظ المجلس أن بعض الذين لجأوا على مسودة العرض ٢ وورقة المناقشة أبدوا دعماً لتواريخ قياس أخرى لاعتقادهم أنه يجب مراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الواردة في الأطر.

استنتاج ١١٢ على سبيل المثال، يجادل بعض داعمو تاريخ الإستحقاق بأن استلام خدمات الموظفين بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يخلق إلتزاماً تعاقدياً على المنشأة بأن تدفع مقابل تلك الخدمات، وأنه لا يجب أن يكون لأسلوب التسوية أي أهمية. وبعبارة أخرى، ليس من المهم ما إذا تمت تسوية تلك الإلتزام التعاقدية نقداً أو بأدوات حقوق ملكية - إذ يجب معاملة كلاهما على أنه إلتزام. وبناء على ذلك، يجب تعديل تعريف الإلتزام بحيث تكون كافة أنواع الإلتزامات التعاقدية، كيفما تمت تسويتها، مشمولة في الإلتزامات. ولكن من غير الواضح أن هذا المنهج سينتج عنه بالضرورة قياس تاريخ

الإستحقاق. ويتضمن خيار السهم التزاما تعاقديا لإصدار الأسهم. ومن هنا إذا تم تصنيف كافة الإلتزامات التعاقدية على أنها الإلتزامات، عندها يكون خيار السهم عبارة عن إلتزام، ما يبيّن عنه قياس تاريخ الممارسة.

١١٣ يدعم البعض قياس تاريخ الممارسة على أساس أنه يثمر عن نفس النتيجة المحاسبية لئلي تتأتى عنها المعاملات "المعالة اقتصادياً" التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. على سبيل المثال، كان هناك جدل حول أن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقدا تماثل إلى حد كبير مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم، لأنه في كلتا الحالتين يستلم الموظف مقابل لنفس القيمة. كما أنه إذا تمت تسوية مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالأسهم وبيعت الأسهم فوراً، ينتهي المطاف بالموظف في نص المركز تقريباً كما هو في حال تسوية تلك المكافأة نقداً، أي بقدر يعادل الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة محددة. وعلى نحو مماثل، ينقل السبعين أن خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يتم تسويتها نقداً هما متماثلتان من الناحية الاقتصادية. وهذا صحيح بالتحديد عندما يحق للموظف ربها عند ممارسة خيارات الأسهم من خلال بيع الأسهم فوراً بعد الممارسة، كما يحصل عموماً. وفي كلا الصلتين ينتهي المطاف بالموظف بمبلغ نقدي يستند إلى الزيادة في سعر السهم خلال فترة من الوقت. فإذا كانت المعاملات التي تتم تسويتها نقداً والمعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية متشابهة اقتصادياً، يجب أن يكون التعامل المحاسبي هو ذاته.

١١٤ إلا أنه لا يوضح أن تغيير التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية ليكون متسجماً مع قياس ممارسة تاريخ الممارسة هو السبيل الوحيد لتحقيق نفس للتعامل المحاسبي. على سبيل المثال، يمكن تغيير التمييز بحيث تقاس خطط أسهم الموظفين التي تتم تسويتها نقداً في تاريخ المنح، مع تسجيل الدفعة النقدية اللاحقة مباشرة على حساب حقوق الملكية، كتوزيع على المشاركين في حقوق الملكية.

١١٥ أما الآخرين الذين يدعون قياس تاريخ الممارسة فلا يعتبرون أصحاب خيارات الأسهم جزء من مجموعة الملكية، لذلك فهم يعتقدون أنه يجب عدم تصنيف الخيارات كحقوق ملكية. في حين يجادل البعض الآخر بأن أصحاب الخيارات هم مالكون محتملين للمنشأة فقط. لكن من غير الواضح ما إذا كانت وجهة النظر هذه عامّة، أي تنطبق على كافة أنواع الخيارات. على سبيل المثال، إن السبعين ممن يدعم قياس تاريخ الممارسة لخيارات أسهم الموظفين لا يؤيد بالضرورة نفس المنهج لخيارات الأسهم أو للضمانات التي صدرت مقابل النقد في السوق. إلا أن أية مراجعة لتعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الواردة في الإطار سوف تؤثر على تصنيف كافة للخيارات والضمانات التي تصدرتها المنشأة.

١١٦ ونظراً لأنه يوجد أكثر من مقترح لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية، ولم يتم البحث بشكل كامل في هذه المقترحات، فمن غير الواضح ما هي التغييرات التي يتم اقتراحها بالضبط على التعريفات.

١١٧ وزيادة على ذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب النظر في هذه المقترحات على حدة، لأن تغيير التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية يؤثر على كافة أنواع المصالح المالية، وليس فقط تلك المتعلقة بخطط أسهم الموظفين. ويجب البحث في جميع البدائل الضمنية لأية تغييرات مقترحة في مشروع أوسع نطاقاً لمراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الواردة في الإطار. وإذا نتج عن مثل تلك المراجعة تغييرات على التعريفات، يأخذ عندها المجلس بعين الاعتبار ما إذا يجب مراجعة المعيار الحولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم.

١١٨ وبناء على ذلك، وبعد دراسة للمسائل التي توفقت أعلاه، أكد المجلس استنتاجه بأن تاريخ المنح هو التاريخ المناسب لقياس القيمة العادلة لأبوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض توفير قياس بدلي للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين

إستنتاج ١١٩ من الممكن قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، في العديد من معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين. وبناء على ذلك استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يقتضي من المنشأة افتراض قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية*. لكن في الحالات النادرة التي يتم فيها خفض الإقراض، من الضروري قياس المعاملة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية للمنوطة.

إستنتاج ١٢٠ وتبرز بعض قضايا القياس التي تنشأ بخصوص معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين في المعاملات مع أطراف أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تكون هناك شروط أداء (أي استحقاق) يجب استيفاءها قبل أن يستحق الطرف الآخر الأسهم أو خيارات الأسهم. لذلك، فإن أية استنتاجات يتم التوصل إليها بشأن كيفية معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء فسي سيق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين تنطبق أيضا على المعاملات مع أطراف أخرى.

إستنتاج ١٢١ وعلى نحو معاكس، يمكن أن يحصل أداء الطرف الآخر عبر فترة من الزمن، وليس في تاريخ محدد، ما يؤثر مرة أخرى مسألة تاريخ القياس المناسب.

إستنتاج ١٢٢ ولا يحدد بولان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تاريخ قياس لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس أن هذه عادة ما تكون مسألة ثانوية فسي مثل تلك المعاملات. إلا أن التاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تصدر لأطراف أخرى غير الموظفين يتم تحديده في القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ للتابع لفريق عمل القضايا الناشئة محاسبة أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها لأطراف أخرى غير الموظفين لغرض شراء البضاعة أو الخدمات أو بالإرتباط مع بيعها:

[تاريخ القياس] هو أحد التاريخين التاليين، لهما أسبق:

(١) التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى الالتزام بالأداء من قبل الطرف المقابل لاستحقاق أدوات حقوق الملكية (الالتزام الأداء) أو

(٢) التاريخ الذي يكتمل فيه أداء الطرف المقابل (مستخرج من الإصدار ١، باستثناء الهوامش)

إستنتاج ١٢٣ يصادف التاريخ الثاني من هذين التاريخين تاريخ الاستحقاق، لأن تاريخ الاستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الطرف الآخر كافة الشروط اللازمة ليصبح مخولا من غير شرط للأسهم أو خيارات الأسهم. ولا يصادف التاريخ الأول بالضرورة تاريخ المنح. على سبيل المثال، بموجب خطة الأسهم موظفين، لا يكون الموظفون (عادة) مازمين بتقديم الخدمات الضرورية، لأنهم قادرون عادة على ترك العمل في أي وقت. وبالفعل توضح القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ بأن حقيقة أن أداء حق الملكية سوف تلغى إذا أخفق الطرف المقابل في الأداء ليست دليلا كافيا على الالتزام الأداء (الإصدار ١،

* فقرحت مسودة العرض ٢ أنه يجب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المنوطة، أيهما كانت فيها القيمة العادلة قليلة للتحديد حالا. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، فقرحت مسودة العرض ٢ أنه يجب أن يكون هناك افتراض قليل للخفض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة في أكثر قيمة قليلة للتحديد حالا. وأعاد للمجلس النظر في هذه المتطلبات المقترحة عند صياغة نهائية لهذا المعيار. واستنتج أن طلب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة سيكون أكثر إنسجاما مع الهدف الرئيسي للمحاسبة (تم توضيحه في فقرات الإستنتاج ٦٤-٦٦)، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية (مثلا في المعاملات مع الموظفين). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أنه في حالات عديدة، يجب أن تكون هناك إمكانية لقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، كما تشير أعلاه. ومن هنا استنتج المجلس أنه ينبغي لهذا المعيار أن يقتضي من المنشأة افتراض إمكانية قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية.

هامش ٢). وبناءاً عليه، وفي سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، وإذا لم يكن الطرف الآخر ملزماً بالأداء، فإن يكون هناك تاريخ إلزام بالأداء، وفي تلك الحالة يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ١٢٤ ووفقاً لذلك، يكون تاريخ القياس بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ والقضوية الناشئة رقم ٩٦-١٨ لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين هو تاريخ المنح، ولكن بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى، يمكن أن يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق، أو أي تاريخ آخر بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ١٢٥ ولدى إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب أن تقاس أدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، كما هو الحال بالنسبة للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ١٢٦ غير أن المجلس أعاد النظر في هذا الإستنتاج خلال إعادة مدلولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. كما درس المجلس مسألة ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ تسليم (الخدمة) توفر قياساً بديلاً للقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة من أطراف أخرى غير الموظفين لفصل من القيمة العادلة لتلك الأدوات في تاريخ المنح. على سبيل المثال، يناقش البعض أنه إذا لم يكن الطرف المقابل ملزماً بقرعة على تسليم البضاعة أو الخدمات، فإن الطرف المقابل يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التسليم هي دفعة كافية للبضاعة أو الخدمات عند تحديد ما إذا يجب تسليم البضاعة أو الخدمات. ويوحى هذا أن هناك عامل ارتباط قوي بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات والقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات. وأشار المجلس إلى أنه أخذ بعين الاعتبار نقاشاً مماثلاً في سياق المعاملات مع الموظفين ورفضه (انظر فترتين الإستنتاج ٩٤ و ٩٥). إلا أن المجلس وجد النقاش أكثر إقناعاً في حالة المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، وبالتحديد بالنسبة للمعاملات التي يسلم فيها الطرف المقابل البضاعة أو الخدمات في تاريخ واحد (أو خلال فترة قصيرة من الوقت) يكون في الأساس لاحقاً لتاريخ المنح، مقارنة مع المعاملات مع الموظفين التي يتم فيها استلام الخدمات خلال فترة مستمرة تبدأ نموذجياً في تاريخ المنح.

إستنتاج ١٢٧ وقد أبدى المجلس قلقاً كذلك من أن السماح للمنشآت بقياس المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح سيبتغي فرصاً للمنشآت لهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية معينة، ما يسبب التقليل من تقدير المبلغ المسجل للبضاعة أو الخدمات المستلمة، والمصرف الناتج عن استهلاك تلك البضاعة أو الخدمات.

إستنتاج ١٢٨ بناءً على ذلك استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي لا تستطيع فيها المنشأة قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية في تاريخ الإستلام، يجب أن تقاس القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات بشكل غير مباشر، على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ استلام البضاعة أو الخدمات.

القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٢٩ قضى المجلس وقتاً طويلاً في بحث كيفية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، بما في ذلك كيفية الأخذ بالحسبان الخصائص المشتركة لخيارات أسهم الموظفين، مثل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وعدم قابلية النقل. وركزت هذه المناقشات على قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح، ليس فقط لأن للمجلس اعتبار تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب للمعاملات مع الموظفين، بل أيضاً لأن قضايا القياس تبرز في تاريخ المنح أكثر منها في تاريخ قياس لاحقة. وعندما توصل المجلس إلى استنتاجاته في معودة العرض ٢، أخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي قدمها المجابون والنصائح التي استلمها من خبراء التقييم في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

إستنتاج ١٣٠ تقدم أسعار السوق أفضل دليل على القيمة للعلة لخيارات الأسهم. لكن نادراً ما يتم تداول خيارات الأسهم ذات البنود والشروط المماثلة لخيارات أسهم الموظفين في الأسواق. وبناءً على ذلك استنتج المجلس أنه، إذا كانت أسعار السوق غير متوفرة، سيكون من الضروري تطبيق نموذج تسعير خيارات لتقدير القيمة للعلة لخيارات الأسهم.

إستنتاج ١٣١ قرر المجلس أنه من غير الضروري أو المناسب فرض صيغة أو نموذج التدقيق لاستعماله في تقييم الخيارات. ولا يوجد نموذج تسعير لخيارات محدد يعتبر من الناحية النظرية متوقفاً على غيره، وهناك أيضاً مخاطرة إمكانية أن يتم استبدال أي نموذج محدد بمنهجيات محسنة في المستقبل. وعلى المنشآت أن تختار ما هو للنموذج الأكثر مناسبة في ظروف معينة. على سبيل المثال، تتميز العديد من خيارات أسهم الموظفين بطول أعمارها، وعادة ما تكون قابلة للممارسة خلال الفترة ما بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيار، وغالباً ما تتم ممارستها في وقت مبكر. ويجب أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، يمكن أن يعوق هذا استخدام صيغة بلاك - سكولز - ميرتون Black-Scholes-merton والتي لا تأخذ في الحسبان إمكانية للممارسة قبل نهاية عمر خيار السهم ويمكن أن لا تعكس بشكل ملائم آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وتتضمن فقرات الإستنتاج ١٦٠-١٦٢ أدناه مزيداً من النقل حول هذا الموضوع.

إستنتاج ١٣٢ تأخذ كافة نماذج تسعير لخيارات في الحسبان خصائص الخيار التالية:

- سعر ممارسة الخيار
- سعر السوق الحالي للسهم
- التقلب المتوقع في سعر السهم
- توزيعات الأرباح المتوقع دفعها على الأسهم
- سعر الفائدة المتوفر في السوق
- مدة الخيار

إستنتاج ١٣٣ يحدد أول بندين للقيمة الجوهرية لخيار السهم؛ أما الأربعة بنود الباقية فهي ذات علاقة بالقيمة الزمنية لخيار السهم. وتستند التقلب المتوقع وتوزيعات الأرباح وسعر الفائدة جميعها إلى التوقعات خلال مدة الخيار. لذلك، تعتبر مدة الخيار جزءاً مهم من حساب القيمة الزمنية، لأنها تؤثر على المخلفات الأخرى.

إستنتاج ١٣٤ إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة حق المشاركة في الأرباح المستقبلية، إن وجدت. ولا يحاول التقييم أن يتوقع مبلغ الأرباح المستقبلية، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه المشتري في تاريخ التقييم للحصول على حق المشاركة في أية أرباح مستقبلية. وبعبارة أخرى، ندر نماذج تسعير الخيارات قيمة خيار السهم في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم ذو الصلة في تاريخ مستقبلي ما.

إستنتاج ١٣٥ لاحظ المجلس أن البعض يناقش بأن تقدير القيمة العادلة لخيار السهم هو غير مؤكد بشكل متواصل، لأنه من غير المعروف ماذا ستكون النتيجة النهائية، مثلاً ما إذا سينتهي خيار السهم بدون قيمة أو ما إذا سيحقق الموظف (أو جهة أخرى) ربحاً كبيراً عند الممارسة. إلا أن هدف التقييم هو قياس القيمة العادلة للحقوق الممنوحة، وليس توقع نتيجة منح تلك الحقوق. وعليه وبغض النظر عما إذا سينتهي الخيار بدون قيمة أو يحقق الموظف ربحاً كبيراً عند الممارسة، لا تعني تلك النتيجة أن تقدير القيمة العادلة للخيار في تاريخ المنح كان غير موثوقاً أو خاطئاً.

إستنتاج ١٣٦ وينطبق تحليل مماثل على النقاش الذي يفيد بأن خيارات الأسهم لا يكون لها قيمة إلى أن يصبح سعرها أعلى من سعر السوق، أي حيث يكون سعر السهم أعلى من سعر الممارسة. وبشأن هذا النقاش إلى القيمة الجوهرية لخيار السهم فقط. ويوجد لخيارات الأسهم كذلك قيمة زمنية، وهذا هو سبب تداولها في الأسواق بأسعار أعلى من قيمتها الجوهرية. وبذلك صاحب الخيار حقاً قيمة للمشاركة في أية زيادات مستقبلية في سعر السهم. إذن حتى خيارات الأسهم التي تكون بسعر السوق يكون لها قيمة عند منحها. ولا تغير النتيجة اللاحقة لمنح ذلك الخيار، حتى لو انتهى بدون قيمة، من حقيقة أن خيار السهم كانت له قيمة في تاريخ المنح.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي

إستنتاج ١٣٧ كما هو موضح أعلاه، فإن لتئين من المخالفات في نموذج تسعير الخيارات هما سعر سهم المنشأة والتقلب المتوقع في سعر أسهمها. وبالنسبة لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي، لا توجد معلومات منشورة بشأن سعر السهم. ولذلك تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة لأسهمها (مثلاً على أساس سعر السهم في منشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، أو على أساس صافي الأصول أو الأرباح). كما ينبغي عليها أيضاً تقدير التقلب المتوقع في تلك القيمة.

إستنتاج ١٣٨ لأخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا يجب السماح للمنشآت غير المسجلة في السوق المالي باستخدام طريقة الحد الأدنى للقيمة بدلاً من طريقة قياس القيمة العادلة. وتفسر فقرات الإستنتاج ٨٠-٨٣ المذكورة سابقاً طريقة الحد الأدنى للقيمة. ولأنها تستلزم آثار التقلبية المتوقعة، فإن طريقة الحد الأدنى للقيمة ينتج عنها قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من تلك التي تنبئ عنها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار. وبناء على ذلك، ناقش المجلس كيف يمكن منشأة غير مسجلة في السوق المالي أن تقدر التقلب المتوقع.

إستنتاج ١٣٩ من الممكن أن يكون لدى منشأة غير مسجلة في السوق المالي تصدر خيارات الأسهم أو الأسهم على نحو منظم للموظفين (أو أطراف أخرى) سوق داخلي لأسهمها. وتقدم التقلب في أسعار أسهم السوق الداخلي أساساً لتقدير التقلب المتوقع. وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تستخدم التقلب التاريخي أو الضمني لمنشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، والتي تكون المعلومات حول سعر السهم أو سعر الخيار متوفرة بشأنها، كأساس لتقدير التقلبية المتوقعة. ويكون هذا ملائماً إذا قدررت المنشأة قيمة أسهمها بالرجوع إلى أسعار الأسهم في هذه المنشآت المماثلة المسجلة في السوق

المالي. وإذا استخدمت المنشأة بدلا من ذلك منهجية أخرى لتقييم أسهمها، فإمكانها أن تشتق تقديرا للثقلات المتوقعة يكون منسجما مع تلك المنهجية. على سبيل المثال، يمكن أن تقيم المنشأة أسهمها على أساس صافي قيم الأصول أو الأرباح، وفي تلك الحالة يمكنها استخدام الثقل المتوقع في صافي قيم الأصول أو الأرباح لتقدير الثقل المتوقعة في سعر السهم.

إستنتاج ١٤٠ وقد أقر المجلس بأن هذه المناهج لتقدير الثقل المتوقعة في أسهم المنشأة غير المسجلة في السوق المالي هي غير موضوعية نوعا ما. إلا أنه اعتقد أنه من المحتمل، من الناحية العملية، أن ينتج عن تطبيق هذه المناهج للتقليل من تقدير الثقل المتوقعة، بدلا من المبالغة فيها، لأنه كان من المحتمل أن تتوخى المنشآت الحذر عند إجراء تلك التقديرات، لضمان عدم المبالغة في تقدير قيم الخيار الناتجة. لذلك من المحتمل أن ينتج عن تقدير الثقل المتوقعة قياسا أكثر موثوقية للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت غير المسجلة في السوق المالي مما قد ينتج عن طريقة تقييم بديلة، مثل طريقة الحد الأدنى للقيمة.

إستنتاج ١٤١ لا تحتاج المنشآت المسجلة حديثا في السوق المالي إلى تقدير أسعار أسهمها. وكما في المنشآت غير المسجلة في السوق المالي، قد تجد المنشآت المسجلة حديثا صعوبات في تقدير الثقل المتوقع عند تقييم خيارات الأسهم، لأنها قد لا تملك معلومات تاريخية كافية حول سعر الأسهم تعتمد عليها عند تقدير الثقل المتوقع.

إستنتاج ١٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تأخذ تلك المنشآت بعين الاعتبار الثقل التاريخي لمنشآت مماثلة خلال فترة مقارنة في أعمارها التشغيلية:

على سبيل المثال، يمكن للمنشأة التي تم تداول أسهمها علنا لمدة سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع يصل إلى خمس سنوات، أن تأخذ بعين الاعتبار نمط ومستوى الثقل التاريخي لمنشآت أكثر نضجا في نفس قطاع الصناعة للسنوات الست الأولى التي كلفت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة علنا (الفقرة ٢٨٥ب).

إستنتاج ١٤٣ استنتج المجلس، بشكل عام، أنه يجب إعطاء المنشآت غير المسجلة والمسجلة حديثا في السوق المالي من مطلب تطبيق قياس القيمة العادلة، وأنه ينبغي لهذا المعيار أن يتضمن إرشادات تنفيذية حول تقدير الثقل المتوقع لأغراض تطبيق نموذج تسعير الخيارات على خيارات الأسهم التي تمنحها المنشآت غير المسجلة والمسجلة حديثا في السوق المالي.

إستنتاج ١٤٤ غير أن المجلس أقر أنه يمكن أن تكون هناك بعض الحالات التي لا تستطيع فيها المنشأة - مثل (لما لا تقتصر عليها) المنشأة غير المسجلة أو المسجلة حديثا في السوق المالي - تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة قياس خيار السهم بقيمته الجوهرية، مبدئيا في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يتم فيه الطرف المقابل للخدمات، ولاحقا في كل تاريخ إبلاغ حتى التسمية النهائية لإتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الاعتراف بأن إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة الخيارات، أو إلغاءها (على سبيل المثال، عند توقف العمل) أو إلتئانها (على سبيل المثال، في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو عند إلغاءها.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٤٥ يُستخدم نماذج تسعير الخيار على نطاق عريض في الأسواق المالية، كما أنها مقبولة في تلك الأسواق. غير أنه يوجد اختلافات بين خيارات أسهم الموظفين وخيارات الأسهم المتداولة. وقد أخذ المجلس بعين الاعتبار مدلولات التقييم لهذه الاختلافات، بمساعدة من مجموعته الإستشارية وخبراء آخرين، بمن في ذلك خبراء في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية، والملاحظات التي أليدها المعلقون على مسودة العرض ٢. وتختلف خيارات أسهم الموظفين عادة عن الخيارات المتداولة من النواحي التالية، التي سيتم مناقشتها بتفصيل أكثر أدناه:

- (أ) توجد فترة استحقاق، لا تكون فيها خيارات الأسهم قابلة للممارسة؛
- (ب) لا تكون الخيارات قابلة للنقل؛
- (ج) توجد شروط مرتبطة بالاستحقاق، والتي إذا لم يتم تلبيتها، تنسحب في إلغاء الخيارات؛ و
- (د) تكون مدة الخيار أطول بشكل كبير.

عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الاستحقاق

إستنتاج ١٤٦ نموذجياً، يكون لخيارات أسهم الموظفين فترة استحقاق لا يمكن خلالها ممارسة الخيارات. على سبيل المثال، يمكن منح خيار السهم بعمر يمتد لعشر سنوات وفترة استحقاق لثلاث سنوات، لذا فإن الخيار غير قابل للممارسة خلال السنوات الثلاث الأولى ويمكن ممارسته في أي وقت خلال السنوات السبع الباقية. ومن غير الممكن ممارسة خيارات أسهم الموظفين خلال فترة الاستحقاق لأنه يجب على الموظفين أولاً "الدفع" مقابل الخيارات، من خلال تقديم الخدمات اللازمة. وعلاوة على ذلك، يمكن أن تكون هناك فترات محددة أخرى لا يمكن خلالها ممارسة خيار سهم الموظف (مثلاً خلال فترة مغلة).

إستنتاج ١٤٧ وفي لغة التمويل، تدعى خيارات أسهم الموظفين أحياناً خيارات بيرموديان Bermudian، لكون جانب منها أوروبي والجانب الآخر أمريكي. ويمكن ممارسة خيار السهم الأمريكي في أي وقت خلال عمر الخيار، في حين أنه يمكن ممارسة خيار السهم الأوروبي في نهاية عمر الخيار فقط. ويكون خيار السهم الأمريكي أعلى قيمة من خيار السهم الأوروبي، رغم أن الفرق في القيمة لا يكون كبيراً عادة.

إستنتاج ١٤٨ وبناء على ذلك، وكون الأمور الأخرى متساوية، يكون لخيار سهم الموظف قيمة أعلى من خيار السهم الأوروبي وقيمة أدنى من خيار السهم الأمريكي، لكن من غير المحتمل أن يكون الفرق بين القيم الثلاث كبيراً.

إستنتاج ١٤٩ وإذا استخدمت المنشأة صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، أو أي نموذج آخر لتسعير الخيارات لتقييم خيارات الأسهم الأوروبية، فلا داعي لتحليل النموذج لإستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيار في فترة الاستحقاق (أو أي فترة أخرى)، لأن النموذج يفترض مسبقاً أنه لا يمكن ممارسة الخيار خلال تلك الفترة.

إستنتاج ١٥٠ إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثنائي، يمكن أن يُؤخذ بعين الاعتبار عدم القدرة على ممارسة الخيار خلال فترة الاستحقاق عند تطبيق مثل ذلك النموذج.

إستنتاج ١٥١ رغم أن عدم القدرة على ممارسة خيار السهم خلال فترة الإستحقاق ليس له، بحد ذاته، أثر هام على قيمة الخيار، تبقى هناك مسألة ما إذا كان لهذا القيد أثر عند جمعه مع عدم قابلية النقل. ويناقش القسم التالي هذه المسألة.

إستنتاج ١٥٢ لذلك استنتج المجلس أنه:

(أ) إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأوروبية، مثل صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، فلا يقتضي أي تعديل لاستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق، لأن للنموذج يفترض مسبقاً عدم إمكانية ممارستها خلال تلك الفترة.

(ب) إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل للنموذج الثلاثي، يجب أن يأخذ تطبيق للنموذج في الحسبان عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق.

عدم قابلية النقل

إستنتاج ١٥٣ من وجهة نظر صاحب الخيار، تحد عدم القدرة على نقل خيار السهم من الفرص المتوفرة عندما يكون هناك أمام الخيار بعض الوقت ليكون متاحاً ويرغب صاحبه إما إبقاء التعرض لتغيرات السعر المستقبلية أو تصفية المركز. على سبيل المثال، قد يعتقد صاحب الخيار أنه من المحتمل خلال ما تبقى من مدة خيار السهم انخفاض سعر السهم بدلاً من ارتفاعه. كما تقتضي نموذجياً خطط خيارات أسهم الموظفين أن يمارس الموظفين الخيارات المستقاة ضمن فترة زمنية ثابتة بعد أن يترك الموظف المنشأة، أو أن يلغوا الخيارات.

إستنتاج ١٥٤ وفي حالة خيار السهم التقليدي، يبيع صاحبه الخيار بدلاً من ممارسته ومن ثم يبيع الأسهم. ويمكن بيع خيار السهم صاحبه من استلام القيمة العادلة للخيار، بما في ذلك قيمته الجوهرية وقيمته الزمنية المتبقية، في حين أن ممارسة الخيار يمكن صاحبه من استلام القيمة الجوهرية فقط.

إستنتاج ١٥٥ غير أن صاحب الخيار لا يكون قادراً على بيع خيار سهم غير قابل للنقل. وعادة تكون الإمكانية الوحيدة المتاحة أمام صاحب الخيار هو ممارسته، مما يستتبع التخلي عن القيمة الزمنية المتبقية. (وهذا ليس صحيح دائماً. وسيناقش لاحقاً استخدام المشتقات الأخرى، في الواقع، لبيع أو كسب الحماية ضد التغيرات المستقبلية في قيمة الخيار).

إستنتاج ١٥٦ وللوهلة الأولى، يمكن أن تبدو مسألة عدم القدرة على نقل خيار السهم أمراً غير ملائمة من وجهة نظر المنشأة، لأنه ينبغي على المنشأة إصدار الأسهم بسعر الممارسة عند ممارسة الخيار، بغض النظر عن ملكه. وبعبارة أخرى، من وجهة نظر المنشأة، فإن التزاماتها بموجب العقد لا تتأثر بما إذا يتم إصدار الأسهم لصاحب الخيار الأصلي أو لشخص آخر. وبناء على ذلك، عند تقييم جانب المنشأة من العقد، من وجهة نظر المنشأة، تبدو مسألة عدم قابلية النقل أمراً غير ملائم.

إستنتاج ١٥٧ إلا أن الإفتقار إلى قابلية النقل غالباً ما ينتج عنه ممارسة مبكرة لخيار السهم، لأن ذلك هو السبيل الوحيد أمام الموظفين لتصفية مركزهم. لذلك، ومن خلال فرض القيود على قابلية النقل، تسببت المنشأة في أن يقوم صاحب الخيار بممارسته في وقت مبكر، مما ينتج عنه خسارة في القيمة

الزمنية. على سبيل المثال، إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. فإذا تمت ممارسة الخيار بأكراً يسبب عدم قابلية النقل، تستلم المنشأة سعر الممارسة في وقت أبكر مما لو فطنت خلافاً لذلك.

إستنتاج ١٥٨ إن عدم قابلية النقل ليس السبب الوحيد وراء إمكانية ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم في وقت مبكر. وتتضمن الأسباب الأخرى تقاضي المخاطر، والإعتماد على تنوع الثروة، وانتهاء التوظيف (نموذجياً)، يجب أن يمارس للموظفين الخيارات المستحقة خلال وقت عاجل بعد انتهاء التوظيف؛ وبخلاف ذلك يتم إلغاء الخيارات).

إستنتاج ١٥٩ تتناول معايير المحاسبة الحديثة والمعايير المقترحة (بما في ذلك مسودة العرض ٢) مسألة الممارسة المبكرة، باقتضاء استخدام العمر المتوقع لخيار السهم غير القابل للنقل في تقييمه، بدلاً من مدة الخيار التعاقدية. ويمكن تقدير العمر المتوقع إما لخطة خيار السهم بأكملها أو لمجموعات فرعية من الموظفين المشاركين في الخطة. ويأخذ للتقدير في الحسبان عوامل معينة مثل طول فترة الإستحقاق، ومتوسط طول الفترة الزمنية التي بقيت فيها خيارات ممثلة متداولة في الماضي، والتقلب المتوقع في الأسهم ذات الصلة.

إستنتاج ١٦٠ غير أن الملاحظات الواردة من المجاورين على مسودة العرض ٢ والنصائح المستلمة من خبراء التقييم خلال إعادة مدولات المجلس، أدت بالمجلس إلى إستنتاج أن استخدام عمر متوقع واحد كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات (مثلاً صيغة بلاك - سكولز - ميرتون) لم يكن الحل الأفضل لعكس آثار الممارسة المبكرة في تقييم خيار السهم. على سبيل المثال، لا يأخذ مثل ذلك المنهج في الحسبان عامل الإرتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة. كما يعني ذلك أيضاً أن تقييم خيار السهم لا يأخذ بالحسبان إمكانية ممارسة الخيار في تاريخ لاحق لنهاية عمره المتوقع. وبناء على ذلك، من المحتمل في العديد من الحالات، أن ينتج عن نموذج أكثر مرونة، مثل النموذج الثلاثي، يستخدم العمر التعاقدية لخيار السهم كأحد المعطيات ويأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة المبكرة في مجموعة من التواريخ المختلفة في عمر الخيار، ويتيح وجود عوامل مثل الإرتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة ونسبة دوران للموظفين المتوقعة، تقديراً أكثر دقة للقيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ١٦١ تتميز أيضاً مصفوفة خيارات التسعير المتعددة ونماذج تسعير الخيارات المماثلة بأنها تتيح تنوع المعطيات في النموذج خلال عمر خيار السهم. على سبيل المثال، بدلاً من استخدام ثقل واحد متوقعة، يمكن أن تتيح مصفوفة خيارات التسعير المتعددة أو نموذج تسعير خيارات مشابه إمكانية تغير الثقل خلال عمر خيار السهم. ويكون هذا الأمر مناسباً بشكل محدد عند تقييم خيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت التي تخفي ثقلات أعلى من الوضع العادي، لأن الثقل يعيد للعودة إلى متوسطها عبر مرور الوقت.

إستنتاج ١٦٢ ولهذه الأسباب، أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب أن يقتضي استعمال نموذج أكثر مرونة، بدلاً من الصيغة الأكثر شيوعاً في الإستعمال وهي صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، غير أن المجلس استنتج أنه من غير الضروري منع استخدام صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، لأنه يمكن أن تكون هناك حالات تشر فيها الصيغة عن تقدير موثوق بشكل كاف للقيمة للعائلة لخيارات الأسهم الممنوحة. على سبيل المثال، إذا لم تمنح المنشأة خيارات أسهم عديدة، فإن آثار تطبيق نموذج أكثر مرونة يمكن أن لا يكون له أثر ملاهي على البيانات المالية للمنشأة. وإيضاً، بالنسبة لخيارات الأسهم ذات العمر التعاقدية القصير نسبياً، أو خيارات الأسهم التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، يمكن أن لا تكون المسائل التي نوقشت في فترة الإستنتاج ١٦٠ ذات

علاقة، ومن هنا يمكن أن نثمر صيغة بلاك - سكوكرز - ميرتون عن قيمة تكون بشكل لسلمي هسي نص القيمة التي تنتج عن نموذج تسعير خيارات أكثر مرونة. وبناء على ذلك، وبدلاً من منع استعمال صيغة بلاك - سكوكرز - ميرتون، نستنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يتضمن إرشادات حول اختيار النموذج الأكثر ملائمة للتطبيق. ويتضمن هذا وجود متطلب يقضي بأن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار عوامل تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة لأراغبة من المشاركين في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات الواجب تطبيقه.

١٦٣ استنتاج على الرغم من أنه غالباً ما ينتج عن عدم قابلية النقل للممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، إلا أنه بإمكان بعض الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل، حيث أن بإمكانهم في الواقع، بيع الخيارات أو حماية أنفسهم من التغيرات المستقبلية في قيمة الخيارات من خلال بيع أو شراء المشتقات الأخرى. على سبيل المثال، بإمكان الموظف فعلياً، أن يبيع خيار سهم الموظف بالدخول في اتفاق مع بنك استثمار يستطيع بموجبه الموظف أن يبيع خيار شراء مماثل للبنك، أي خيار بنفس سعر الممارسة والمدة. إن إحدى الوسائل للحصول على حماية من التغيرات في قيمة خيار سهم الموظف هي وسيلة خيار الحد الأعلى والحد الأدنى بدون تكلفة، وذلك من خلال بيع خيار الشراء وشراء خيار بيع.

١٦٤ استنتاج إلا أنه يبدو أن مثل تلك الإثفاقات لا تكون متاحة على الدول. على سبيل المثال، يجب أن تكون المبالغ المعنية كبيرة بشكل كافٍ لجعل الأمر يستحق بالنسبة لبنك الاستثمار، والذي من المحتمل أن يستثني العديد من الموظفين (ما لم يتم عمل اتفاق جماعي). وكذلك، يبدو أيضاً أنه من غير المحتمل أن تدخل بنوك الاستثمار في مثل تلك الإثفاقات ما لم تكن للمنشأة من أفضل المنشآت المسجلة في السوق المالي، ويتم تداول أسهمها في سوق واسع ونشط، لتمكين بنك الاستثمار من تحوط مركزه.

١٦٥ استنتاج لن يكون من المجدي النص في معيار محاسبة معين على أن إجراء للتعتيل ليأخذ في الحسبان عدم قابلية النقل هو أمر ضروري، فقط إذا لم يستطع الموظفون التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استعمال المشتقات الأخرى. غير أن استعمال المعمر المتوقع كحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، أو صياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو مشابه، يوافق كلتا الحالتين. وإذا كان باستطاعة الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استخدام المشتقات، فإنه غالباً ما ينتج عن هذا الأمر ممارسة خيارات أسهم الموظفين في وقت لاحق عن الوقت الذي كان مستم بخلاف ذلك ممارستها فيه. ويأخذ هذا العامل بالحسبان، تكون القيمة للعائلة المقدرة لخيار السهم أعلى، ويبدو ذلك منطقياً، نظراً لأن عدم قابلية النقل لا تشكل عائقاً في هذه الحالة. وإذا لم يستطع الموظفون التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استعمال المشتقات، فمن المحتمل أن يمارسوا خيارات الأسهم في وقت أبكر بكثير عما هو أفضل. وفي هذه الحالة، ستؤدي آثار الممارسة المبكرة إلى تخفيض القيمة المقدرة لخيار السهم بشكل ملحوظ.

١٦٦ استنتاج وهذا يبقى على السؤال فلماذا هو ما إذا كانت هناك ضرورة لمزيد من التعتيل لاستيعاب الأثر المزدوج لعدم القدرة على ممارسة أو نقل خيار السهم خلال فترة الاستحقاق. وبعبارة أخرى، يبدو أن لعدم القدرة على ممارسة خيار السهم، بعد ذاته، تأثير ملحوظ على قيمته. ولكن إذا لم يكن بالإمكان نقل خيار السهم ولا يمكن ممارسته، مع افتراض أن المشتقات الأخرى غير متوفرة، لا يتمكن صاحب الخيار من اشتقاق القيمة من خيار السهم أو حماية قيمته خلال فترة الاستحقاق.

إستنتاج ١٦٦ غير أنه يجب ملاحظة سبب وجود هذه القيود: فالموظف لم "يدفع" بعد مقابل خيار السهم بتقديم الخدمات المطلوبة (وتلبية لية شروط أداء أخرى). ولا يستطيع الموظف ممارسة أو نقل خيار سهم لم يستحقه بعد. وخيار السهم إما يتم استحقاقه أو يخفق استحقاقه، اعتماداً على ما إذا تم استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. واحتمالية الإلغاء الناتجة عن الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، تُلخّذ بالحصلان من خلال تطبيق أسلوب تاريخ المنح المعدل (يتم مناقشتها في فقرات الإستنتاج ١٧٠-١٨٤).

إستنتاج ١٦٨ وعلاوة على ذلك، ولأغراض محاسبية، فإن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس القيمة من وجهة نظر الموظف. وتعتمد القيمة العادلة لأي بند على المبالغ المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالبدن وتوقيتها وعدم تأكدها. ويوفر منح خيار السهم للموظف الحق في الإكتتاب بالسهم المنشأة بسعر الممارسة، بشرط استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وأن يدفع سعر للممارسة خلال الفترة المحددة. ويتم فيما يلي أدناه مناقشة أثر الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. كما تم أعلاه مناقشة أثر خيار السهم غير القابل للممارسة خلال فترة الإستحقاق، وكذلك أثر عدم قابلية النقل. ولا يبدو أن هناك أي أثر إضافي على المبالغ المتوقعة، أو توقيت، أو عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن الجمع ما بين عدم قابلية الممارسة وعدم قابلية النقل خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٩ وبعد الأخذ بعين الاعتبار جميع النقاط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس أن آثار الممارسة المبكرة، بسبب عدم قابلية النقل وعوامل أخرى، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، إما بصياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو نموذج مشابه، أو باستخدام العمر المتوقع بدلا من العمر التعمادي كالحذ المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، مثل صيغة بلاك - سكولز - ميرتون.

الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

إستنتاج ١٧٠ عادة ما يكون لخيارات أسهم الموظفين شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وأكثر الشروط شيوعاً هي أن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة، مثلاً ثلاث سنوات. وإذا ترك الموظف الخدمة خلال تلك الفترة، يتم إلغاء الخيارات. يمكن أن تكون هناك أيضاً شروط أداء أخرى، مثلاً أن تحقق المنشأة نمواً محدداً في سعر السهم أو الأرباح.

إستنتاج ١٧١ تضمن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء أن يقدم الموظفون الخدمات المطلوبة "للدفع" مقابل خيارات أسهمهم. على سبيل المثال، يكون عادة السبب وراء فرض شروط الخدمة هو استبقاء الموظفين؛ والسبب المعتاد وراء فرض شروط الأداء الأخرى هو توفير حافز للموظفين للعمل صوب تحقيق أهداف أداء معينة.

إستنتاج ١٧٢ ويجادل البعض بالقول أن وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء لا يقتضي بالضرورة أن تكون قيمة خيارات أسهم الموظفين أقل بشكل ملحوظ من قيمة خيارات الأسهم المتداولة. ويتعين على الموظفين استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء للوفاء بما يترتب عليهم من الإلتزام. وبعبارة أخرى، يكون أداء الموظفين لما يترتب عليهم من الإلتزام هو ما يقومون به للدفع مقابل خيارات أسهمهم. ولا يدفع الموظفون مقابل الخيارات نقداً، كما يفعل أصحاب خيارات الأسهم المتداولة، بل يدفعون بواسطة خدماتهم. ولا يعني ضرورة الدفع مقابل خيارات الأسهم أنها تصبح أقل قيمة. بل على العكس، ذلك يثبت أن خيارات الأسهم ذات قيمة.

استنتاج ١٧٣ ويجادل البعض الآخر بالقول أن إمكانية الإلغاء بدون تعويض عن جزء من الأداء يوحى أن خيارات الأسهم أقل قيمة. يمكن أن يؤدي الموظفون جزئياً ما يترتب عليهم من الإفراق، مثلاً بالعمل لجزء من الفترة، ثم يضطرون لترك العمل لأسباب معينة، ويقومون بإلغاء خيارات الأسهم دون تعويض عن ذلك الجزء من الأداء. فإذا كانت هناك شروط لداء أخرى، مثل تحقيق نمو معين في سعر السهم أو الأرباح، يمكن أن يعمل الموظفون لكامل فترة الإستحقاق، لكنهم يخفون في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وبالتالي يلغون خيارات الأسهم.

استنتاج ١٧٤ وعلى نحو مماثل، يجادل البعض بالقول أن المنشأة يمكن أن تأخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عندما تدخل في اتفاق معين في تاريخ المنح. وبعبارة أخرى، تسمح المنشأة عند تقرير إجمالي عدد خيارات الأسهم التي يتم منحها بعمليات إلغاء متوقعة. ومن هنا، إذا كان الهدف هو تقدير القيمة العادلة للالتزامات المنشأة في تاريخ المنح بموجب اتفاقية خيار السهم، يجب أن يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أن التزام المنشأة بتلبية ما يترتب عليها من اتفاقية الخيار متوقف على استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

استنتاج ١٧٥ عند إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن تقييم حقوق خيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة للموظفين (أو أطراف أخرى) يجب أن يأخذ في الحسبان كافة أنواع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، بما في ذلك شروط الخدمة وشروط الأداء. وبعبارة أخرى، يجب تخفيض تقييم تاريخ المنح ليصبح بإمكانية الإلغاء نتيجة الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

استنتاج ١٧٦ ويمكن تحقيق مثل هذا التخفيض من خلال تعديل نموذج تسعير الخيارات ليشمل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكطريقة بديلة، يمكن تطبيق منهج أكثر بساطة. وأحد تلك المناهج هو تقدير إجمالية الإلغاء في تاريخ المنح، وتخفيض القيمة للنتيجة عن نموذج تسعير الخيارات وفقاً لذلك. على سبيل المثال، إذا كان التقييم المصوب باستخدام نموذج تسعير الخيارات يساوي ١٥ وحدة عملة، وقدرت المنشأة أن ٢٠% من خيارات الأسهم سوف تُلغى بسبب الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فإن السماح بإمكانية الإلغاء سوف يقلل من قيمة تاريخ المنح لكل خيار منوط من ١٥ وحدة عملة إلى ١٢ وحدة عملة.

استنتاج ١٧٧ وقد صوت المجلس ضد اقتراح وجود إرشاد تفصيلي حول كيفية وجوب تعديل قيمة تاريخ المنح بحيث تسمح بإمكانية الإلغاء. وهذا ينسجم مع هدف المجلس بوضع معايير تعتمد على المبادئ. وهدف القياس هو تقدير القيمة العادلة. ويمكن أن لا يتحقق ذلك الهدف إذا تم تعيين قواعد تفصيلية فرضية والتي يمكن أن تصبح بالية في ضوء التطورات المستقبلية في منهجيات التقييم.

استنتاج ١٧٨ غير أن المجاوبين على مسودة العرض ٢ أثاروا عدة مخاوف بشأن تضمين الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في تقييم تاريخ المنح. وأبدى بعض المجاوبين قلقاً بشأن مدى أن تكون عملية تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم خيار السهم عملية قابلة للتطبيق وغير موضوعية. كما أبدى البعض الآخر قلقاً بشأن قابلية تطبيق عملية تضمين شروط الخدمة في تقييم تاريخ المنح، وخصوصاً بالارتباط مع أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢ (تألفش فترات الإستنتاج ٢٠٣-٢١٧ هذه النقطة بمزيد من التفصيل).

استنتاج ١٧٩ و اقترح بعض المجاويين المنهج البديل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، والمشار إليه بأسلوب تاريخ المنح المعدل. وبموجب هذا الأسلوب، تستثنى شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تؤخذ إمكانية الإلغاء في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن قيمة عادلة أعلى في تاريخ المنح)، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس مترلاكم، لا يتم الإعراف بأي مبلغ للبطاعة أو للخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية إحدى للشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق)، مثلا إذا فشل الطرف المقابل في إتمام فترة محددة من الخدمة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (عدا عن شرط السوق).

استنتاج ١٨٠ وبعد الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المجاويين والحصول على مشورة إضافية من خبراء التقييم، قرر المجلس أن يتبنى أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. غير أن المجلس قرر أنه يجب عدم السماح بأن يغطي الاختيار المتاح في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية أحد شروط الخدمة. ومن أجل منح أدوات حقوق ملكية وفق أحد شروط الخدمة، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمنشأة باختيار الاعتراف بالخدمات المستلمة في تاريخ المنح على أساس تقدير عدد خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المتوقعة استحقاقها، ومراجعة ذلك للتقدير، إذا لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة. وكخيار بديل، يمكن للمنشأة أن تبدأ الاعتراف بالخدمات المستلمة كما لو كان من المتوقع استحقاق كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تخضع لمتطلب الخدمة. ثم يتم الاعتراف بآثار الإلغاءات عند حدوثها، من خلال عكس أية مبالغ تم الاعتراف بها سابقا للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي تم إلغاءها.

استنتاج ١٨١ قرر المجلس أنه لا يجب السماح بالأسلوب الأخير. ونظرا لأن مبلغ المعاملة يعتمد في النهاية على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة، فمن المناسب تقدير عدد الإلغاءات المتوقعة عند الإصراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق. وعلاوة على ذلك، ويتجاهل الإلغاءات المتوقعة حتى حدوثها، يمكن أن تؤدي آثار عكس أية مبالغ معترف بها سابقا إلى تحريف في مصروف التعويض للمعترف به خلال فترة الاستحقاق، على سبيل المثال، يمكن أن تعترف منشأة معينة بتعرض لمستوى عالٍ من الإلغاءات بمبلغ كبير من مصروف التعويض في فترة واحدة، يتم عكسه بعدئذ في فترة لاحقة.

استنتاج ١٨٢ وبناء على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها ومراجعة ذلك للتقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

استنتاج ١٨٣ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، يتم تضمين شروط السوق (على سبيل المثال، شرط يتعلق بسعر سهم مستهدف، أو مبلغ معين من القيمة الجوهرية يتوافق عليه الاستحقاق أو قابلية الممارسة) في تقييم تاريخ المنح دون عكس لاحق. أي أنه عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، تؤخذ المنشأة في الحسبان احتمال عدم استيفاء شروط السوق. وطالما أثبتت تلك الاحتمالية في تقييم تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية، لا يجري أي تعديل على عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في حساب مبلغ المعاملة، بغض النظر عن نتيجة شرط السوق.

وبعبارة أخرى، تعترف المنشأة بالبطء أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلاً الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال الفترة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا تم تلبية شرط السوق ذلك. لذلك فإن معاملة شروط السوق بتكافؤ مع معاملة الأنواع الأخرى من الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكما هو موضح في فترة الإستنتاج ١٧٩، بموجب أسلوب تاريخ المنح للمعدل، فإن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء لا تؤخذ في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة في النهاية.

١٨٤ إستنتاج أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا يجب أن يطبق نفس المنهج على شروط السوق كما هو مطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ويمكن القول أنه من غير المناسب التمييز بين شروط السوق وأنواع أخرى من شروط الأداء، لأن القيام بذلك يمكن أن يخلق فرصاً للمراجعة، أو يسبب تحرفاً اقتصادياً بتشجيع المنشآت على تفضيل نوع واحد من شروط الأداء عن أنواع أخرى. غير أن للمجلس أشار إلى أنه من غير الواضح ما ستؤول إليه النتيجة، ومن جهة، يمكن أن تفضل بعض المنشآت جانب "ضبط" في أسلوب تاريخ المنح للمعدل، لأنه يسمح بعكس مصروف التعميؤ إذا لم يتم تلبية الشرط. ومن جهة أخرى، إذا تم استيفاء شرط الأداء، ولم يتم إجماعه في تقييم تاريخ المنح (كما هو الحال عندما يُستخدم أسلوب تاريخ المنح للمعدل)، سيكون المصروف أعلى مما لو كان بخلاف ذلك (أي إذا تم دمج شرط الأداء في تقييم تاريخ المنح). وعلاوة على ذلك، يمكن أن تفضل بعض المنشآت تجنب التقلب المحتمل الذي تسببه آلية الضبط، وبناء عليه، ليس من الواضح ما إذا كان وجود معاملة مختلفة لشروط أداء السوق وتلك غير المتعلقة بالسوق ستجعل المنشآت بالضرورة تفضل شروط السوق على شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق أو بالعكس. وزيادة على ذلك، فإن الصعوبات العملية التي فاقمت المجلس إلى إستنتاج أنه يجب التعاطي مع شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعدل بدلا من تضمينها في تقييم تاريخ المنح، لا تنطبق على شروط السوق، لأنه يمكن إدماج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات. وبالإضافة إلى كل ذلك، من الصعب التمييز بين شروط السوق، مثل سعر سهم مستهدف، وشرط السوق المتأصل في الخيار نفسه، أي أنه سيتم ممارسة الخيار فقط إذا تجاوز سعر السهم في تاريخ الممارسة سعر الممارسة نفسه. ولهذه الأسباب جميعها، إستنتاج للمجلس وجوب أن يطبق هذا المعيار نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

مدة الخيار

١٨٥ إستنتاج غالبا ما يكون لخيارات أسهم الموظفين عمر تعاقدي طويل، مثلا عشر سنوات. أما لخيارات المتداولة فتعكك نمودجيا أعمار قصيرة، كثيرا ما تمتد لشهور قليلة فقط ويمكن أن يكون تقدير المعطيات التي يقتضيها نموذج تسعير الخيارات، مثل التقلب المتوقع، عبر فترات طويلة أمرا صعبا، ما يزيد من إمكانية حصول لخطأ تقدير هامة. وهذا لا يشكل عادة مشكلة بالنسبة لخيارات الأسهم للمتداولة بسبب أعمارها القصيرة.

١٨٦ إستنتاج غير أن بعض خيارات الأسهم المتداولة مباشرة يكون لها أعمار طويلة، مثلا عشر سنوات أو خمسة عشر سنة. وتستخدم نماذج تسعير الخيارات لتقييمها. وبناء عليه، وعلى العكس من النقاش الذي يُثار أحيانا، يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات (وهي تطبق فعلا) على خيارات الأسهم طويلة الأجل.

إستنتاج ١٨٧ وعلاوة على ذلك، يتم التقليل من احتمال لخطأ التقدير باستعمال نموذج ثنائي أو نموذج مماثل يسمح بالتغيرات في معطيات النموذج خلال عمر خيار السهم، مثل التقلب المتوقع، وأسعار الفائدة وتوزيعات الأرباح، التي يمكن أن تحدث وكذلك احتمالية حدوث تلك التغيرات خلال مدة خيار السهم. كما يتم التقليل أيضاً من احتمال لخطأ التقدير عن طريق الأخذ بالحسبان إمكانية الممارسة المبكرة، إما باستخدام العمر المتوقع بدلاً من العمر التعااقدي كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات أو بصياغة سلوك الممارسة في نموذج ثنائي أو مماثل، لأن هذا يخفض من المدة المتوقعة لخيار السهم. ولأنه عادة ما يمارس الموظفون خيارات أسهمهم في فترة مبكرة نسبياً من عمر خيار السهم، فإن المدة المتوقعة تكون عادة أقصر من العمر التعااقدي.

مميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٨٨ في حين أن الميزات التي نوقشت سابقاً هي مشتركة في أغلب خيارات أسهم الموظفين، إلا أن بعض هذه الخيارات يمكن أن تتضمن ميزات أخرى. على سبيل المثال، تتميز بعض خيارات الأسهم بميزة للتبديل. وهذه الميزة تحول الموظف الحق لعمليات منح ثنائي لخيارات أسهم إضافية عندما يمارس خيارات أسهم ممنوحة سابقاً ويدفع سعر الممارسة بأسهم المنشأة بدلاً من دفعها نقداً. ونموذجياً، يُمنح الموظف خيار سهم جديد، يسمى خيار تبديل، لكل سهم يتم للتنازل عنه عند ممارسة خيار السهم السابق. وعادة ما يتم تحديد سعر الممارسة لخيار التبديل بسعر السوق للأسهم في التاريخ الذي يتم فيه منح هذا الخيار.

إستنتاج ١٨٩ عندما تم إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يجب، مثالياً، تضمين ميزة التبديل في تقييم خيار السهم الأصلي في تاريخ المنح. إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية اعتد في ذلك الحين أنه من المستحيل التقييم بذلك، ووفقاً لذلك، لا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح لخيار السهم الأصلي. وبدلاً من ذلك، تتم محاسبة خيارات التبديل الممنوحة عند ممارسة خيارات الأسهم الأصلية كمنح خيار سهم جديد.

إستنتاج ١٩٠ غير أن الأبحاث الأكاديمية الحديثة تشير إلى أنه من الممكن تقييم ميزة التبديل في تاريخ المنح، ومثال ذلك بحث مالي، جاجنثان وهودارت (١٩٩٩)*. لكن إذا كانت هناك شكوك قائمة، مثل عدد وتوقيت عمليات المنح المتوقعة لخيارات التبديل، قد لا يكون من العملي تضمين ميزة التبديل في تقييم تاريخ المنح.

إستنتاج ١٩١ عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه يجب أن تؤخذ ميزة التبديل في الحسبان، حيثما كان ذلك قابلاً للتطبيق، عند قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. لكن إذا لم تؤخذ ميزة التبديل في الحسبان، يجب محاسبة خيار التبديل، عند منحه، على أنه منح لخيار سهم جديد.

إستنتاج ١٩٢ وقد وافق العديد في ردهم على مسودة العرض ٢ على المقترحات الواردة فيها. غير أن البعض لم يوافقوا. على سبيل المثال، لم يوافق البعض على إتاحة الاختيار في المعاملات. ودعم البعض الآخر للمعاملة الدائمة لخيارات التبديل الممنوحة على أنها عمليات منح جديدة، في حين دعم آخرون التضمين الدائم لميزة التقييم في تقييم تاريخ المنح. وعبر البعض عن مخاوفه بشأن قابلية

*بي جي مالي، آر جلجاثان وسي جيه هودارت (١٩٩٩). تقييم ميزات التبديل لخيارات الأسهم للتقديرات، *التي محاسبية* ١٣ (٣): ٢٤٠-٢٤٩.

لتطبيق العملي لتضمنين ميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح. وبعد إعادة النظر في هذه المسألة، استنتج المجلس أنه لا يجب تضمين ميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح، وبالتالي يجب محاسبة كافة خيارات التبدل على أنها عمليات منح لخيارات أسهم جديدة.

استنتاج ١٩٣ يمكن أن تكون هناك ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) لم يأخذها المجلس بعين الاعتبار بعد. لكن حتى إذا أراد المجلس دراسة كل ميزة ممكن تصورها لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) قائمة حالياً، يمكن أن تظهر ميزات جديدة في المستقبل.

استنتاج ١٩٤ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يركز على وضع مبادئ واضحة لتطبيقها على معاملات الدفع على أساس الأسهم، وتوفير الإرشاد حول أكثر الخصائص شيوعاً لخيارات أسهم الموظفين، لكن لا يجب أن يفرض إرشادات تطبيقية مكثفة، والتي من المحتمل أن تصبح قديمة.

استنتاج ١٩٥ ومع ذلك، أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا كان هناك خيارات أسهم يمثل تلك الميزات غير العادية أو المعقدة بحيث يكون من الصعب جداً إجراء تقدير موثوق لقيمتها العادلة، وإذا كان الأمر كذلك، ماذا يجب أن تكون علوه المعاملة الصليبية.

استنتاج ١٩٦ ينص بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ على أنه "يجب أن تتاح إمكانية التقدير المعقول للقيمة العادلة لمعظم خيارات الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى في التاريخ الذي تمنح فيه" (الفقرة ٢١). غير أنه ينص أيضاً على أنه: "في الظروف غير العادية، يمكن أن تجعل شروط خيارات الأسهم أو أداة حق ملكية أخرى من المستحيل تقريباً إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة في تاريخ منحها". ويتقضي المعيار في مثل تلك الحالات وجوب تأجيل القياس إلى أن يصبح من الممكن إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة. ويشير المعيار إلى أن هذا يمكن أن يكون التاريخ الذي يتم فيه تحديد عدد الأسهم التي يستحقها الموظف وتحديد سعر الممارسة. ويمكن أن يكون هذا التاريخ هو تاريخ الاستحقاق. ويتقضي المعيار أن تستند تقديرات مصروف التعويض عن فترات سابقة (أي حتى يصبح من الممكن تقدير للقيمة العادلة) إلى القيمة الجوهرية الحالية.

استنتاج ١٩٧ اعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن لا تتمكن المنشآت من تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم بشكل معقول في تاريخ المنح، وبالتحديد بعد استبعاد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء* وميزات التبدل من تقييم تاريخ المنح. وتشكل خيارات الأسهم جزء من مجموعة تعويضات الموظف، ويبدو من المعقول افتراض أن إدارة المنشأة تأخذ بعين الاعتبار قيمة خيارات الأسهم لإقناع نفسها أن مجموعة تعويضات الموظف عادلة ومعقولة.

استنتاج ١٩٨ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه لا يجب أن تكون هناك استثناءات من متطلب تطبيق أساس قياس للقيمة العادلة، وبناءاً عليه لم يكن من الضروري تضمين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقترح متطلبات محاسبية محددة لخيارات الأسهم التي من الصعب تقييمها.

استنتاج ١٩٩ إلا أنه بعد النظر في ملاحظات من قام بالتطبيق على مسودة العرض، وبالتحديد فيما يتعلق بالمشآت غير المسجلة في السوق المالي، أعاد المجلس للنظر في هذه المسألة. واستنتج المجلس أنه، في الحالات النادرة فقط التي لا تستطيع فيها المنشأة تقدير القيمة للعادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح، على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة

* أي لشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عدا عن شروط السوق.

الجوهرية، مبدئياً في تاريخ المنح ولاحقاً في كل تاريخ إبلاغ إلى حين التسوية النهائية لاتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الاعتراف بقدر إعدة القياس في الربح أو الخسارة. أما بالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة خيارات الأسهم، أو إلغاءها (نتيجة توقف التوظيف) أو انتهاء مدتها (مثلاً في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو إلغاءها. وينطبق هذا المتطلب على كافة المنشآت، بما فيها المسجلة وغير المسجلة في السوق المالي.

الإعتراف بالخدمات المستلمة وقياسها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

خلال فترة الاستحقاق

استنتاج ٢٠٠ إن الهدف المحاسبي في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة هو الاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مقاسة بالقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات ضد استلامها. وبالنسبة للمعاملات التي تسلم فيها المنشأة خدمات الموظف، غالباً ما يكون من الصعب قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بشكل مباشر. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه يجب استخدام القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. ويثير هذا الأمر تساؤلاً بشأن كيفية استخدام المقياس البديل لاشتقاق مبلغ يُنسب إلى الخدمات المستلمة. وهناك تساؤل آخر ذو علاقة حول كيفية تحديد المنشأة لوقت استلام الخدمات.

استنتاج ٢٠١ وفيما يخص السؤال الأخير، يناقش البعض أنه غالباً ما يتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين مقابل خدمات سابقة بدلا من خدمات مستقبلية، أو على الأغلب مقابل خدمات سابقة بغض النظر عما إذا اشترط على الموظفين الإستمرار في العمل لدى المنشأة لفترة مستقبلية محددة قبل أن تستحق حقوقهم في تلك الأسهم أو خيارات الأسهم. وعلى العكس من ذلك، يناقش البعض أن الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة توفر حافزاً مستقبلياً للموظفين، وأن ثمار تلك الحوافز تستمر إلى ما بعد تاريخ الاستحقاق، مما يفيد ضمناً أن المنشأة تسلم للخدمات من الموظفين خلال فترة تمتد إلى ما بعد تاريخ الاستحقاق. وبالنسبة لخيارات الأسهم تحديداً، يجادل البعض بالقول أن الموظفين يقدمون الخدمات بعد تاريخ الاستحقاق، لأن بإمكان الموظفين الاستفادة من القيمة الزمنية للخيار بين تاريخ الاستحقاق وتاريخ الممارسة فقط في حالة الإستمرار في العمل لدى المنشأة (حيث يجب على الموظف الذي ينوي ترك العمل أن يمارس خيارات الأسهم ضمن فترة قصيرة، ويتم خلافاً لذلك إلغاؤها).

استنتاج ٢٠٢ غير أن المجلس استنتج أنه إذا اشترط على الموظفين إتمام فترة خدمة معينة ليحق لهم استلام الأسهم أو خيارات الأسهم، فإن هذا المتطلب يوفر أفضل دليل بشأن وقت تقديم الموظفين للخدمات مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وبما لذلك، استنتج المجلس أنه يجب على المنشأة أن تقتصر على استلام الخدمات خلال فترة الاستحقاق. وإذا تم استحقاق الأسهم أو خيارات الأسهم فوراً، فيجب الافتراض أن المنشأة قد استلمت مسبقاً للخدمات، في غياب دليل يثبت عكس ذلك. ومن الأمثلة على الحالة التي لا تكون فيها الأسهم أو خيارات الأسهم المستحقة فوراً هي كمقابل لخدمات سابقة

هو عندما يكون الموظف للمعنى قد بدأ العمل حديثاً لدى المنشأة، وتم منح الأسهم له خيارات الأسهم كمكافأة لتوقيع عقد العمل. لكن في هذه الحالة، من الممكن رغم ذلك أن يكون من الضروري الاعتراف بالمصروف فوراً، إذا لم تلبي خدمات الموظف المستقبلية تعريف الأصل.

إستنتاج ٢٠٣ وعودة إلى التساؤل الأول الوارد في الفقرة ٢٠٠، عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، ووضع أيضاً منهاجاً يتم بموجبه تقسيم القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ المنح والتي تنتج جميع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على عدد وحدات للخدمات المتوقع استلامها لتحديد القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة مستلمة لاحقاً.

إستنتاج ٢٠٤ على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، قبل أخذ إمكانية الإلغاء بعين الاعتبار، هي ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولنفرض أن المنشأة تقدر إمكانية الإلغاء لأن إخفاق الموظفين في إتمام فترة خدمة ثلاثة سنوات هي بنسبة ٢٠% (اعتماداً على احتمالية المتوسط المرجح)، من هنا فإنها تقدر القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بمقدار ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة × ٨٠%). نتوقع المنشأة أن تستلم ١,٣٥٠ وحدة خدمة خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات.

إستنتاج ٢٠٥ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢، فإن القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقاً هي ٤٤٤,٤٤ وحدة عملة (٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة / ١,٣٥٠). وإذا حصل كل شيء كما هو متوقع، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة هو ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٤٤٤,٤٤ وحدة عملة × ١,٣٥٠).

إستنتاج ٢٠٦ ويستند هذا المنهج إلى الافتراض الذي يفيد بأن هناك عقد مسؤولية عللي في تاريخ المنح. لذلك منحت المنشأة خيارات لأسهم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وتتوقع أن تستلم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في المقابل. وهي لا تتوقع استحقاق كلفة خيارات الأسهم الممنوحة لأنها لا تتوقع أن ينهي كلفة الموظفين مدة خدمة الثلاث سنوات. وتؤكد بعين الاعتبار توقعات الإلغاء بسبب ترك الموظفين العمل عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، وعند تحديد للقيمة العادلة للخدمات المستلمة في المقابل.

إستنتاج ٢٠٧ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق يمكن أن يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، إذا استلمت المنشأة خدمات أكثر من المتوقع. وسبب ذلك هو أن الهدف يتمثل في محاسبة الخدمات المستلمة لاحقاً، وليس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وبعبارة أخرى، فإن الهدف ليس تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة ومن ثم توزيع هذا المبلغ على فترة الإستحقاق، بل أن الهدف هو محاسبة الخدمات المستلمة لاحقاً، لأن استلام تلك الخدمات هو الذي يسبب تغييراً في صافي الأصول وبالتالي تغييراً في حقوق الملكية. وبسبب الصعوبة العملية في تقييم تلك الخدمات مباشرة، تستخدم القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة كمقياس بديل لتحديد القيمة العادلة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقاً وبناءً عليه يعتمد مبلغ المعاملة على عدد وحدات الخدمة المستلمة فعلياً. وإذا تم استلام أكثر مما هو متوقع، يكون مبلغ المعاملة أكثر من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وإذا تم استلام خدمات أقل، فإن مبلغ المعاملة يكون أقل من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

إستنتاج ٢٠٨ ولهذا السبب يتم استخدام أسلوب قياس تاريخ المنح كوسيلة عملية لتحقيق الهدف المحاسبي، وهو محاسبة الخدمات المستلمة فعلياً في فترة الإستحقاق. ولشار المجلس إلى أن الكثيرين ممن دعموا قياس تاريخ المنح استندوا في دعمهم إلى أسباب تركز على إلتزامات المنشأة بموجب العقد، وليس

الخدمات المستلمة. فهم يرون من وجهة نظرهم أن المنشأة نقلت لموظفيها أدوات حقوق ملكية قيمة في تاريخ المنح وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات حقوق الملكية المنقولة. وعلى نحو مماثل، يناقش داعمو قياس تاريخ الاستحقاق أن المنشأة لا تنقل أدوات حقوق ملكية قيمة للموظفين حتى تاريخ الاستحقاق، وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات حقوق الملكية المنقولة في تاريخ الاستحقاق. ويناقش داعمو قياس تاريخ الممارسة أن أدوات حقوق الملكية للقيمة التي تنقلها المنشأة للموظفين في النهاية هي الأسهم التي صدرت في تاريخ الممارسة وأن الهدف يجب أن يكون محاسبة للقيمة التي تتنازل للمنشأة عنها عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية بأكمل من قيمتها العادلة.

إستنتاج ٢٠٩ وعليه تركز جميع هذه المناقشات بشأن توليخ القياس المختلفة بشكل كامل على ما تنازلت المنشأة (أو المساهمون) عنه بموجب اتفاق للدفع على أساس الأسهم، ومحاسبة تلك للتضحية. ولذلك، إذا تم تطبيق "قياس تاريخ المنح" كمسألة مبدأ، يكون للهدف الرئيسي محاسبة قيمة الحقوق الممنوحة. واعتماداً على ما إذا تم استلام الخدمات مسبقاً وما إذا كانت دفعة مسبقة معينة مقابل الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تستوفي تعريف الأصل، يتم إما الاعتراف بالجانب الآخر من المعاملة على أنه مصروف في تاريخ المنح، أو تتم رسمته كدفعة مسبقة وإطفاءه خلال فترة من الوقت، مثلاً خلال فترة الاستحقاق أو خلال العمر المتوقع لخيار المسهم. وبموجب وجهة النظر هذه بشأن قياس تاريخ المنح، لا يجري تعديل لاحق للنتائج الفعلية. وبغض النظر عن عدد خيارات الأسهم التي يتم استحقاقها أو عدد خيارات الأسهم التي يتم ممارستها، لا يغير ذلك من قيمة الحقوق الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢١٠ لذلك فإن السبب وراء دعم البعض لقياس تاريخ المنح يختلف عن السبب وراء إستنتاج المجلس وجوب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح. وهذا يعني أنه سيكون لدى البعض وجهات نظر مختلفة بشأن نتائج تطبيق قياس تاريخ المنح. ولأن أسلوب وحدات الخدمة يعتمد على استعمال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ المنح، كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، فإن إجمالي مبلغ المعاملة يعتمد على عدد وحدات الخدمة للمستلمة.

إستنتاج ٢١١ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ على أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ، لأنهم لم يقبلوا أن تكون القيمة العادلة للخدمات المستلمة هي محور التركيز المحاسبي. وبدلاً من ذلك، ركز المجربون على محاسبة تكلفة "أدوات حقوق الملكية الصادرة (أي الجانب الدائن من المعاملة بدلاً من الجانب المدين)، وكانت وجهة نظرهم أنه إذا تم إلغاء خيارات الأسهم أو الأسهم، فإنه لا يتم تأكيد تكلفة، وعليه يجب عكس أية مبالغ معترف بها سابقاً، كما يحدث في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً.

إستنتاج ٢١٢ كما لم يوافق أيضاً بعض مجربي مسودة العرض ٢ على معاملة شروط الأداء بموجب أسلوب وحدات الخدمة، لأنه إذا أنهى الموظف فترة الخدمة المطلوبة لكن لم تستحق أدوات حقوق الملكية بسبب عدم تلبية شروط الأداء، فلا يتم عكس المبالغ المعترف بها خلال فترة الاستحقاق. ويناقش البعض بأن هذه النتيجة غير معقولة، لأنه إذا لم يتم تلبية شروط الأداء، فعندها لا يكون الموظف قد أدى ما هو مطلوب، وعليه فمن غير المناسب الاعتراف بمصروف مقابل الخدمات المستلمة لو المستهلكة، لأن المنشأة لم تستلم الخدمات المحددة.

٢١٣ استنتاج قام المجلس بدراسة المناقشات التي وردت أعلاه ضد أسلوب وحدت الخدمة من حيث المبدأ ورفضها. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن الهدف من محاسبة الخدمات المستمرة، وليس تكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة، ينسجم مع المعاملة المحاسبية للإصدارات الأخرى لأدوات حقوق الملكية ومع *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفيما يتعلق بشروط الأداء، أشار المجلس إلى أن قوة النقاش في فترة الاستنتاج ٢١٢ يعتمد على الحد الذي يملك فيه الموظف سيطرة أو نفوذ على إنجاز هدف الأداء. ولا يمكن للمرء أن يستنتج بالضرورة أن عدم بلوغ هدف الأداء هو مؤشر جيد على إخفاق الموظف في أداء ما يترتب عليه من الإنفاق (أي الإخفاق في تقديم الخدمات).

٢١٤ استنتاج وبناءً على ذلك، لم يفتتح المجلس بأولئك المجابون الذين لم يوافقوا على أسلوب وحدت الخدمة من حيث المبدأ. غير أن المجلس أشار أيضاً إلى أن بعض المجابون أثار مخاوف عملية بشأن الأسلوب. واعتبر بعضهم أن أسلوب وحدت الخدمة معقد جداً ويشكل عبئاً عند التطبيق العملي. على سبيل المثال، إذا منحت للمنشأة خيارات أسهم لمجموعة من الموظفين لكنها لم تمنح نفس العدد من خيارات الأسهم لكل موظف (مثلاً يمكن أن يختلف العدد وفقاً لرواتبهم أو وظائفهم في المنشأة)، سيكون عددها من الضروري حساب قيمة عملة مقدرة مختلفة لكل وحدة خدمة لكل موظف (أو لكل مجموعة فرعية من الموظفين، إذا كانت هناك مجموعة من الموظفين تستلم كل منها نفس العدد من الخيارات). ثم يكون على المنشأة أن تتابع كل موظف لحساب المبلغ السذي سيتم الاعتراف به لكل موظف. وعلاوة على ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تقتضي خطط أسهم الموظف أو خيارات أسهم الموظف أن يلقي الموظف الأسهم أو خيارات الأسهم إذا ترك الموظف العمل خلال فترة الاستحقاق في ظروف محددة. وبموجب بنود بعض الخطط، يمكن للموظفين الاحتفاظ بخيارات أسهمهم أو أسهمهم، إذا تم تصنيفهم على أنهم تاركين العمل بخلفية جيدة، ومثال ذلك ترك العمل نتيجة ظروف خارجة عن سيطرة الموظف، مثل التقاعد الإلزامي أو سوء الحالة الصحية أو وفاة في الموظفين. وبناءً عليه، فإنه عند تقدير إمكانية الإلغاء، لا تكون المسألة ببساطة تقدير لإمكانية ترك الموظف العمل خلال فترة الاستحقاق. من الضروري أيضاً تقدير ما إذا كان أولئك الموظفون الذين يتركون العمل سيكونون تاركين للعمل بخلفية جيدة أو "بخلفية سيئة". ولأن خيارات الأسهم أو الأسهم موف يتم استحقاقها عند ترك العمل "بخلفية جيدة"، فإن العدد المتوقع من الوحدات التي سيتم استلامها وطول المدة المتوقعة لفترة الاستحقاق ستكون أقصر لهذه المجموعة من الموظفين. ويجب إدماج هذه العوامل في تطبيق أسلوب وحدت الخدمة.

٢١٥ استنتاج كما أثار بعض المجابون مخاوف عملية بشأن تطبيق أسلوب وحدت الخدمة على عمليات المنح وفق شروط الأداء. وتضمن هذه المخاوف صعوبة إدماج شروط الأداء المعقدة وغير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح، وعدم الموضوعية الإضافية التي يفرضها هذا الأسلوب، وأنه كان من غير الواضح كيفية تطبيق الأسلوب عندما لا يكون طول فترة الاستحقاق ثابتاً، لأنها تعتمد على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء.

٢١٦ استنتاج وأخذ المجلس بعين الاعتبار المخاوف العملية التي أثارها المجابون، وحصل على مشورة إضافية من خبراء التقييم تتعلق بالصعوبات التي أبرزها المجابون فيما يخص تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح. وبسبب هذه الاعتبارات العملية، استنتج المجلس أنه لا يجب الإبقاء على أسلوب وحدت الخدمة في هذا المجال. وبدلاً من ذلك، قرر المجلس أن

يتبنى أسلوب تأريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٢. وبموجب هذا الأسلوب، يتم استبعاد شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تؤخذ بالحصان) إمكانية الإلغاء عند تقدير القيمة المعادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما يفتح عن ذلك قيمة عادلة أعلى في تاريخ المنح، بل أنها تؤخذ بالحصان من خلال ضرورة أن يستند مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية*. وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس تركمي، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق)، مثل إخفاق الطرف المقابل في إنهاء فترة خدمة معينة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (عدا عن شرط السوق).

استنتاج ٢١٧ إلا أنه وكما نوقش سابقاً (فقرات الاستنتاج ١٨٠-١٨٢)، قرر المجلس عدم السماح بأن يغطي الاختيار المتاح في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية شرط خدمة. وقرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة أن تقدر عدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها وأن تراجع ذلك التقدير، إن لزم الأمر، وذلك إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

خيارات الأسهم التي يتم إلغاؤها أو تنتهي بعد نهاية فترة الإستحقاق

استنتاج ٢١٨ لا يمكن ممارسة بعض خيارات الأسهم. على سبيل المثال، من غير المحتمل أن يمارس صاحب خيار السهم خياره إذا كان سعر السهم أدنى من سعر الممارسة طوال فترة الممارسة. وما أن ينقضي آخر تاريخ للممارسة، ينتهي أجل خيار السهم.

استنتاج ٢١٩ ولا يغير إنتهاء خيار السهم في نهاية فترة الممارسة من حقيقة أن المعاملة الأصلية قد حصلت، أي تم استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (خيار السهم). ولا يمثل إنتهاء خيار السهم ربحاً للمنشأة، لأنه لم يحصل تغيير على صافي أصول المنشأة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن البعض يمكن أن ينظر إلى هذا الحدث على أنه منفعة لباقي حملة الأسهم، إلا أنه ليس له تأثير على المركز المالي للمنشأة. وفعلياً يصبح نوع واحد من حصص حقوق الملكية (حصصة أصحاب خيار السهم) جزء من نوع آخر من حصص حقوق الملكية (حصصة حملة الأسهم). واستنتج المجلس بناء على ذلك أن القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضائه هي الحركة ضمن حقوق الملكية، لكي تعكس أن خيارات الأسهم لم تعد متداولة (أي كنقل من نوع واحد من حصص حقوق الملكية إلى نوع آخر).

استنتاج ٢٢٠ وينجم هذا مع معاملة أدوات حقوق الملكية الأخرى، مثل الضمانات الصادرة مقابل النقد. وعندما ينتهي أجل الضمانات لاحقاً دون ممارستها، لا يتم معاملة هذا على أنه ربح، بل يبقى المبلغ المعترف به سابقاً عند إصدار الضمانات ضمن حقوق الملكية*.

* تناقش الفقرتان ١٨٣-١٨٤ معاملة شروط السوق. وكما تشير في الفقرة ١٨٤، فإن الصعوبات العملية التي أدت بالمجلس إلى استنتاج أنه يجب معاملة الشروط غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تأريخ المنح المعدل بدلاً من تضمينه في تقييم تاريخ المنح لا تطبق على شروط السوق، لأنه يمكن دمج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات.

† غير أنه يتبع مهجاً بدلاً من بعض الإختصاصات (مثلاً اليابان والمملكة المتحدة)، حيث تحترف المنشأة بالربح عندما ينتهي أجل الضمانات، ولكن بموجب الإطار، فإن الاعتراف بالربح عند إنتهاء أجل الضمانات يكون ملائماً فقط في حال كانت الضمانات عبارة عن إلتزامات، وهي ليست كذلك.

٢٢١ استنتاج وينطبق نفس التحليل على أدوات حقوق الملكية التي يتم إلغاؤها بعد نهاية فترة الإستحقاق. على سبيل المثال، يجب على الموظف الذي يملك خيارات أسهم مستحقة أن يمارس نموذجياً تلك الخيارات خلال فترة قصيرة بعد انتهاء التوظيف، وخلافاً لذلك يتم إلغاء الخيارات. وإذا لم تكون خيارات الأسهم نقوداً، فمن غير المحتمل أن يمارس الموظف الخيارات وبالتالي يتم إلغاؤها. ولنفس الأسباب المذكورة في فترة الاستنتاج ٢١٩، لا يجرى أي تعديل على المبالغ المعترف بها سابقاً للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم. ويكون لقيود المحاسبية الوحيد الذي يمكن اقتضاه هو الحركة ضمن حقوق الملكية، ليعكس أن خيارات الأسهم لم تعد متداولة.

تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم

٢٢٢ استنتاج يمكن أن تعدل المنشأة البنود أو الشروط التي تم بموجبها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكن أن تخفض المنشأة سعر ممارسة خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. وخلال إعداد مسودة العرض ٢، ركز المجلس بشكل رئيسي على إعادة تسعير خيارات الأسهم.

٢٢٣ استنتاج ولاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معيار المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ قد ناقشت أنه إذا أعلنت المنشأة تسعير خيارات أسهمها، فإنها قامت فعلياً باستبدال خيار السهم الأصلي بخيار سهم أعلى قيمة. وتعتقد المنشأة لئلاضياً أنها سوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة من خلال قيامها بذلك، لأنه بخلاف ذلك لا يكون عمل المدراء يصب في مصلحة المنشأة أو مساهميها. ويوحى هذا بأن المنشأة تتوقع استلام خدمات إنشائية أو معززة من الموظفين، تكفي في قيمتها للقيمة المتزايدة لخيارات الأسهم المعدل تسعيرها. وبناء على ذلك، اقترحت ورقة المناقشة أنه يجب الاعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين قيمة خيار السهم الأصلي وقيمة خيار السهم المعدل تسعيره، كما في تاريخ إعادة التسعير) كمصروف تعويض إضافي. وعلى الرغم من أن ورقة المناقشة قد تناولت موضوع إعادة التسعير في سياق قياس تاريخ الإستحقاق، إلا أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، الذي يطبق أساس قياس تاريخ المنح فيما يخص الدفع على أساس الأسهم للموظفين، يتضمن أسباب مماثلة لتلك الواردة في ورقة المناقشة.

٢٢٤ استنتاج وتبدو هذه الأسباب مناسبة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن المنشأة قامت بالدفع للموظفين في تاريخ المنح عن طريق منحهم حقوقاً قيمة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وإذا كانت المنشأة على استعداد لإستبدال تلك الدفعة بدفعة أكبر قيمة، فعليها الاعتقاد بأنها سوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة لقيامها بذلك.

٢٢٥ استنتاج وتُستمد نفس النتيجة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن نوعاً ما من حصة حقوق الملكية يتم إنشائها في تاريخ المنح، وأن التغيرات اللاحقة في قيمة حصة حقوق الملكية تلك تستحق لأصحاب الخيار كمشاركين في حقوق الملكية وليس كموظفين. ولا يلزم إعادة التسعير مع وجهة النظر التي تُفيد بأن لأصحاب خيارات الأسهم يحصلون التغيرات في القيمة كمشاركين في حقوق الملكية. ويستتبع ذلك أن القيمة المتزايدة قد تم منحها لأصحاب خيارات الأسهم بصفتهم موظفين (بدلاً من كونهم مشاركين في حقوق الملكية) كجزء من تعويضهم لقاء الخدمات التي يقدمونها للمنشأة. لذلك، ينشأ مصروف تعويض إضافي فيما يخص القيمة المتزايدة الممنوحة.

إستنتاج ٢٢٦ ويمكن مناقشة إنه إذا (أ) تم استخدام قياس تاريخ المنح كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة و(ب) إذا حدث إعادة التسعير بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق (ج) وإذا استرجع إعادة التسعير للقيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح، عندها يمكن أن لا تستلم المنشأة خدمات إضافية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن يكون إعادة التسعير ببساطة مجرد وسيلة لضمان استلام المنشأة للخدمات التي توقعت أصلاً أن تستلمها عند منح خيارات الأسهم. وبموجب وجهة النظر هذه، ليس من المناسب الاعتراف بمصروف تعويض إضافي إلى اللحد الذي يسترجع فيه إعادة التسعير للقيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢٢٧ ويناقش البعض بأن لث إعادة التسعير هو إيجاد صفقة جديدة بين المنشأة وموظفيها، وبالتالي يجب على المنشأة أن تقدر القيمة للعادلة للخيارات للمعاد تسعيرها في تاريخ إعادة التسعير لحساب قياس جديد للقيمة العادلة للخدمات المستلمة ما بعد إعادة التسعير. وبموجب وجهة النظر هذه، تتوقف المنشأة عن استخدام القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح عند قياس الخدمات المستلمة بعد تاريخ إعادة التسعير، ولكن دون أن تعكس المبالغ المعترف بها سابقاً. وعلى المنشأة عندها قياس الخدمات المستلمة بين تاريخ إعادة التسعير ونهاية فترة الإستحقاق بالرجوع إلى القيمة العادلة لخيارات الأسهم المعدلة، مقاسة في تاريخ إعادة التسعير. وإذا حصل إعادة للتسعير بعد نهاية فترة الإستحقاق، تنطبق نفس العملية. ومعنى ذلك أنه لا يجري أي تعديل على المبالغ المعترف بها سابقاً، وتعترف للمنشأة - إما مباشرة أو خلال فترة الإستحقاق، اعتماداً على ما إذا يشترط أن ينهي الموظفون فترة إضافية من الخدمة ليصبحوا ممولين لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها - بمبلغ يساوي القيمة العادلة لخيارات الأسهم المعدلة، مقاسة في تاريخ إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٨ وفي ميثاق قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، بعد الأخذ بعين الاعتبار للنقاط المذكورة أعلاه، استنتج للمجلس عندما أعد مسودة العرض ٢ أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة للتسعير يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند قياس الخدمات المستلمة بسبب ما يلي:

(أ) هناك افتراض أساسي يفيد بأن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح تتوفر مقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وتلك القيمة للعادلة تستند إلى البنود والشروط الأصلية لخيار السهم. ولذلك، إذا تم تعديل تلك البنود أو الشروط، يجب أن يؤخذ التعديل بالحسبان عند قياس للخدمات المستلمة.

(ب) يكون خيار السهم الذي سيتم إعادة تسعيره إذا انخفض سعر السهم، أعلى قيمة من خيار السهم الذي ان يعاد تسعيره. وبناءاً عليه، بافتراض أنه لن يعاد تسعير خيار السهم في تاريخ المنح، تنقل المنشأة من تقدير القيمة العادلة لذلك الخيار. ولأن تضمين إمكانية إعادة التسعير في تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح هو أمر غير عملي، استنتج للمجلس أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بالحسبان عندما يحصل إعادة للتسعير.

إستنتاج ٢٢٩ ولق للعديد من مجاوبي مسودة العرض ٢ الذين تناولوا مسألة إعادة التسعير على المتطلبات المقترحة. وبعد النظر في ملاحظات المجاوبين، قرر المجلس الاحتفاظ بمنهج إعادة التسعير كم هو مقترح في مسودة العرض ٢، أي الإعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير، بالإضافة إلى الإستمرار في الإعتراف بالمبالغ على أساس القيمة العادلة للمنح الأصلي.

إستنتاج ٢٣٠ وناقش المجلس أيضا الحالات التي يمكن فيها إتخاذ إعادة التسعير عن طريق إلغاء خيارات الأسهم وإصدار خيارات أسهم بديلة. على سبيل المثال، لنفرض أن منشأة ما تمنح خيارات شراء أسهم بسعر يساوي سعر السوق بقيمة عادلة مقتررة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل منها. ولنفرض أن سعر السهم قد انخفض، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم أعلى بكثير من سعر السوق، وتصبح قيمتها الآن ٢ وحدة عملة لكل منها. لنفرض أن المنشأة تنظر في مسألة إعادة التسعير، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم يساوي سعر السوق مرة أخرى، ما ينتج عنه أن تصل قيمتها مثلا ١٠ وحدات عملة لكل منها. (لاحظ أن خيارات الأسهم لا تزال أقل من قيمتها في تاريخ المنح، لأن سعر السهم أقل الآن. وحيث أن البنود الأخرى متساوية، فإن خيار الشراء بسعر مساوي لسعر السوق على سعر السوق على سهم منخفض السعر هو أقل قيمة من خيار شراء بسعر مساوي لسعر السوق على سهم مرتفع السعر).

إستنتاج ٢٣١ وبموجب المعاملة المقترحة في مسودة العرض ٢ لإعادة التسعير، فإن القيمة المتزايدة للممنوحة عند إعادة التسعير (١٠ وحدات عملة - ٢ وحدة عملة = ٨ وحدات عملة زيادة في القيمة العادلة لكل خيار سهم) تتم محاسبته عند قياس الخدمات المقدمة، ما ينتج عنها الإعتراف بالمصروف الإضافي، أي بالإضافة لأية مبالغ معترف بها في المستقبل فيما يخص منح خيار السهم الأصلي (وقيمته ٢٠ وحدة عملة). وإذا ألغيت المنشأة بدلا من ذلك خيارات الأسهم الحالية ثم أصدرت ما كان فعليا خيارات أسهم بديلة، لكنها عاملت خيارات الأسهم البديلة كمنح لخيارات أسهم جديدة، يمكن أن يخفض هذا من المصروف المعترف به. ورغم أن المنح الجديد يتم تقييمه بمقدار ١٠ وحدات عملة وليس بقيمة متزايدة مقدارها ٨ وحدات عملة، إن تعترف المنشأة بأية مصاريف أخرى فيما يخص المنح الأصلي لخيار السهم وقيمه ٢٠ وحدة عملة. وعلى الرغم من أن البعض اعتبر تلك النتيجة ملائمة (وتتسجم مع وجهات نظرهم بشأن إعادة التسعير، كما موضح في فترة الإستنتاج ٢٢٧) إلا أنها لا تتسجم مع معاملة المجلس لمسألة إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٣٢ وبهذه الطريقة، تستطيع المنشأة فعليا تخفيض مصروف التعويض الخاص بها إذا انخفض سعر السهم، نون أن تضطر لزيادة المصروف إذا ارتفع سعر السهم (لأنه أن تكون هناك ضرورة إعادة التسعير في هذه الحالة). وبعبارة أخرى، تستطيع المنشأة هيكلة إعادة التسعير بحيث تحقق شكلا من قياس تاريخ للخدمة إذا انخفض سعر السهم وشكلا من قياس تاريخ المنح إذا ارتفع سعر السهم، أي معالجة غير متماثلة للتغيرات في سعر السهم.

إستنتاج ٢٣٣ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه إذا ألغيت المنشأة منح سهم أو خيار سهم خلال فترة الإستحقاق (عدا عن صلاحيات الإلغاء بسبب إخفاق الموظف في تلبية الشروط التي تستخدم لتخفيض الموظف على الأداء)، يتعين عليها رغم ذلك الإستمرار في محاسبة للخدمات المستلمة، كما لو أنه لم يتم إلغاء ذلك المنح للسهم أو خيار السهم. ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يتم إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم دون بعض التعويض للطرف المقابل، إما على شكل نقد أو خيارات أسهم بديلة. وعلاوة على ذلك، لم يرى المجلس أي لختلاف بين إعادة تسعير خيارات الأسهم وإلغاء خيارات الأسهم الذي يتبعه منح خيارات أسهم بديلة بسعر ممارسة أقل، وعليه استنتج المجلس أن المعاملة المحاسبية يجب أن تكون نفس المعاملة. وإذا تم الدفع نقدا عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، استنتج المجلس أنه يجب محاسبة للدفع على أنه إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كإقتطاع من حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٣٤ وأشار المجلس أن معاملته المقترحة تغطي استمرار المنشأة في الاعتراف بالخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية، رغم أن المنشأة يمكن أن تكون قد دفعت تعويض نقدي للطرف المقابل عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم. ونقل للمجلس منهجاً بديلاً مطبقاً في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣: إذا قامت المنشأة بتسوية أسهمها أو خيارات أسهم غير مستقة نقدًا، فإنه تتم معاملة تلك الأسهم أو خيارات الأسهم كما لو أنه تم استحقاقها مباشرة. ويُقتضي من المنشأة الاعتراف فوراً بمصروف معين مقليل مبلغ مصروف التعويض الذي تم بخلاف ذلك الاعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية. وعلى الرغم من أن المجلس كان مفضلًا تبني هذا المنهج، إلا أنه كان سيكون من الصعب تطبيقه في سياق الأسلوب المحاسبي المقترح في مسودة العرض ٢، نظرًا لأنه لا يوجد مبلغ محدد لمصروف تعويض غير معترف به - إن المبلغ المعترف به مستقبلاً كان سيعتمد على عدد وحدات الخدمة المستلمة في المستقبل.

إستنتاج ٢٣٥ لم يوافق العديد من المجوبين ممن أبدوا ملاحظاتهم حول معاملة عمليات الإلغاء على المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. حيث أفادت ملاحظاتهم أنه من غير المناسب الاستمرار في الاعتراف بالمصروف بعد إلغاء المنح. واقترح البعض مناهج أخرى، بما في ذلك المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ويعد النظر في هذه الملاحظات، ونظرًا لأن المجلس قد قرر استبدال أسلوب وحدات الخدمة بأسلوب تاريخ المنح المحلل للوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، استنتج المجلس أنه ينبغي عليه تبني نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ بشأن عمليات الإلغاء والتسوية. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، تُعتبر التسوية (بما في ذلك الإلغاء) على أنها نتيجة عن الإستحقاق المباشر لأدوات حقوق الملكية. ويتم الاعتراف بمبلغ مصروف التعويض، المقاس في تاريخ الملح لكن غير المعترف به بعد، مباشرة في تاريخ التسوية أو الإلغاء.

إستنتاج ٢٣٦ وبالإضافة إلى المسائل المذكورة أعلاه، وخلال مدولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أخذ المجلس بعين الاعتبار أيضاً مسائل أكثر تفصيلاً تتعلق بالتعديلات والإلغاءات. ونظر المجلس بالتحديد فيما يلي:

- (أ) تعديلاً ينتج عنه انخفاض في القيمة العادلة (أي تكون القيمة العادلة لأداة محلة أقل من القيمة العادلة لأداة أصلية، مقاسة في تاريخ التحليل).
- (ب) تغييراً في عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة (زيادة وإنخفاض).
- (ج) تغييراً في شروط الخدمة، كما يسبب تغييراً في طول فترة الإستحقاق (زيادة وإنخفاض).
- (د) تغييراً في شروط الأداء، ما يسبب تغييراً في احتمالية الإستحقاق (زيادة وإنخفاض).
- (هـ) تغييراً في تصنيف المنح، من حقوق ملكية إلى التزامات.

إستنتاج ٢٣٧ واستنتج المجلس أنه عند تبني أسلوب قياس تاريخ المنح، يجب أن تضمن متطلبات إجراء التعديلات والإلغاءات أن لا تتمكن المنشأة عند طريق تعديل أو إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، من تقاضي الاعتراف بمصروف التعويض على أساس القيم العادلة في تاريخ المنح. وبناء عليه، استنتج المجلس أنه بالنسبة للترتيبات المصنفة كترتيبات تتم تسويتها بحقوق الملكية (على

الأكل مبدئياً)، على المنشأة الاعتراف بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح خلال فترة الإستحقاق، ما لم يخفق الموظف في استحقاق أدوات حقوق للملكية تلك بموجب شروط الإستحقاق الأصلية.

مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً

إستنتاج ٢٣٨ تعتبر بعض المعاملات قائمة "على أساس الأسهم"، حتى لو لم تكن تتضمن إصدار أسهم أو خيارات أسهم أو أي شكل آخر من أدوات حقوق الملكية. إن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً هي معاملات يستند فيها مبلغ النقد المنفوع للموظف (أو طرف آخر) إلى أساس الزيادة في سعر السهم خلال فترة محددة، تخضع عادة لشروط الإستحقاق، مثل بقاء الموظف في خدمة المنشأة خلال الفترة المحددة. (لاحظ أن المناقشة التالية تركز على مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم الممنوحة للموظفين، ولكنها تنطبق أيضاً على مثل هذه المكافأة الممنوحة لأطراف أخرى).

إستنتاج ٢٣٩ وفيما يتعلق بالمفاهيم المحاسبية، فإن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن تكاففاً صارداً للنقد (أو أصول أخرى) تختلف عن المعاملات التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٤٠ وفي المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن جانباً واحداً فقط من المعاملة يسبب تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) لكن لا يتم صرف أية أصول. والجانب الآخر من المعاملة يزيد من حقوق الملكية؛ لكن لا يسبب تغييراً في الأصول. ووفقاً لذلك، لا يكون إعادة قياس مبلغ المعاملة عند التسوية غير ضرورياً فقط بل أنه غير مناسب أيضاً لأنه لا يتم إعادة قياس حصص حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٤١ وعلى النقيض من ذلك، وفي معاملة تتم تسويتها نقداً، يسبب جانبي المعاملة تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) ويتم صرف الأصل (النقد) في النهاية. لذلك، مهما كانت القيمة المنسوبة للأصل الأول (الخدمات المستلمة)، سيكون من الضروري في النهاية الاعتراف بالتغيير في الأصول عندما يتم صرف الأصل الثاني (النقد). وعليه، مهما كانت للقيمة التي ستم فيها محاسبة المعاملة بين استلام الخدمات والتسوية نقداً، فإنه يجب "إيداعها بشكل حقيقي" لتعادل مبلغ النقد المنفوع، من أجل محاسبة كلا للتغييرين في الأصول.

إستنتاج ٢٤٢ ولأن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً تنطوي على تدفق صائر من النقد (بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية)، ينبغي محاسبة مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وفقاً للمحاسبة العادلة للالتزامات مماثلة. ويبدو ذلك صريحاً، لكن هناك بعض التساؤلات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار وهي:

- (أ) هل يجب الاعتراف بالإلتزام قبل تاريخ الإستحقاق، أي قبل أن يستوفي الموظفون الشروط ليصبحوا مخولين بدون شرط النجعة النقدية؟
- (ب) وإذا كان الأمر كذلك، كيف يجب قياس ذلك الإلتزام؟
- (ج) كيف يجب عرض المصروف في بيان الدخل؟

هل يوجد التزام قبل تاريخ الاستحقاق؟

استنتاج ٢٤٣ يمكن النقاش بأن المنشأة لا يكون لديها التزام حتى تاريخ الاستحقاق، لأنه لا يوجد لديها التزام حالي لكي تتفقد نقداً للموظفين إلى أن يستوفوا الشروط التي تخولهم بدون شرط لاستلام النفقة؛ إذ أنه بين تاريخ المنح وتاريخ الاستحقاق يوجد فقط الالتزام طارئ.

استنتاج ٢٤٤ لاحظ المجلس أن هذا النقاش ينطبق على كافة أنواع منافع الموظفين التي تتم تسويتها نقداً، وليس فقط مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. على سبيل المثال، يمكن النقاش بأن ليس لدى المنشأة للالتزام لدفعات التقاعد للموظفين إلى أن يستوفي الموظفين شروط الاستحقاق المحددة. وقد تطرقت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذا النقاش في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين". وينص أساس الاستنتاجات على ما يلي:

تخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ الاعتراف بالالتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة ونقائشها... وتتمدد الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ على أساس تعريف الالتزام في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الاعتراف به... ويعتقد المجلس أن لدى المنشأة التزام بموجب خطة المنافع المحددة عندما يقدم الموظف خدمات مقابل منافع موعودة بموجب الخطة... ويعتقد المجلس أن الالتزام قائم حتى لو لم يتم استحقاق المنفعة، بعبارة أخرى، إذا كان حق الموظف في استلام المنافع مشروطاً بالتوظيف المستقبلي. على سبيل المثال، للفرض أن منشأة تقدم منافع مقدارها ١٠٠ للموظفين الذين يبقون في الخدمة لمدة سنتين، في نهاية السنة الأولى، لا يكون الموظف والمنشأة في نفس المركز كما في بداية السنة الأولى، لأنه يجب على الموظف العمل سنة واحدة، بدلاً من سنتين، قبل أن يصبح مخولاً لاستلام المنفعة. وعلى الرغم من وجود احتمال بعدم استحقاق المنفعة، فإن ذلك الفرق يشكل التزاماً، ومن وجهة نظر المجلس، يجب أن ينسج عنه اعتراف بالالتزام معين في نهاية السنة الأولى. ويكس قياس ذلك الالتزام بقيمته الحالية الفضل تقدير للمنشأة لاحتمالية عدم استحقاق المنفعة. (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الاستنتاجات، الفقرات ١١-١٢).

استنتاج ٢٤٥ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه من أجل الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٩، الذي يغطي منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً، يجب الاعتراف بالالتزام معين فيما يخص مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً خلال فترة الاستحقاق، حيث يتم تقديم الخدمات من قبل الموظفين. وعليه، مهما كلفت الطريقة التي يتم بها قياس الالتزام، استنتج المجلس أنه يجب استحقاقه خلال فترة الاستحقاق، إلى الحد الذي يؤدي فيه الموظفون ما يترتب عليهم من الاتفاق. على سبيل المثال، إذا اقتضت بنود الاتفاق أن يؤدي الموظفون الخدمات خلال ثلاث سنوات، يتم استحقاق الالتزام خلال فترة الثلاث سنوات تلك، بالإنسجام مع معاملة منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً.

كيف يجب قياس الالتزام؟

استنتاج ٢٤٦ إن من أحد المناهج البسيطة هو أن يستند الاستحقاق إلى سعر سهم المنشأة في نهاية كل فترة إبلاغ مالي. وإذا ازداد سعر سهم المنشأة خلال فترة الاستحقاق، تكون المصاريف أكبر في فترات الإبلاغ المالي اللاحقة مقارنة مع فترات الإبلاغ المالي الأولى. وسبب ذلك هو أن كل فترة إبلاغ مالي سوف تتضمن آثار (أ) الزيادة في الالتزام فيما يخص خدمات الموظفين المستلمة خلال فترة الإبلاغ المالي تلك، (ب) والزيادة في الالتزام المنصوبة إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة خلال فترة التقرير المالي، ما يزيد المبلغ لواجب دفعه فيما يخص خدمات الموظفين السابقة المستلمة.

استنتاج ٢٤٧ وينسجم هذا المنهج مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (الفقرة ٢٥) والتفسير رقم ٢٨ محاسبة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وخيارات الأسهم المتغيرة الأخرى أو خطط المنح.

إستنتاج ٢٤٨ غير أن هذا لا يعتبر منهجا للقيمة العادلة. وكما في خيارات الأسهم، فإن القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم تتضمن كلا من قيمتها الجوهرية (الزيادة في سعر السهم حتى تاريخه) وقيمتها الزمنية (قيمة حق المشاركة في الزيادة المستقبلية في سعر السهم، إن وجدت، التي يمكن أن تحدث بين تاريخ التقييم وتاريخ التسوية). ويمكن استخدام نموذج معين لتسعير الخيارات لتقدير القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم.

إستنتاج ٢٤٩ وفي النهاية، مهما كانت الطريقة التي يقاس بها الالتزام خلال فترة الإستحقاق، يتم إعادة قياس الالتزام - وبالتالي المصروف، عند تسوية مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وسوف يعتمد مبلغ النقد المدفوع على القيمة الجوهرية لمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم في تاريخ التسوية. وبدعم البعض قياس الالتزام بمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لهذا السبب، ولأنه من الأسهل قياس القيمة الجوهرية.

إستنتاج ٢٥٠ استنتج المجلس أن قياس مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لا يتسجم مع أساس قياس القيمة العادلة المطبق، في معظم الحالات، فيما تبقى من هذا المعيار. علاوة على ذلك، رغم أن أساس قياس القيمة العادلة هو أكثر تعقيدا في التطبيق، فمن المحتمل أن تقيس منشآت عديدة القيمة العادلة لأدوات مماثلة بشكل منتظم، مثلا عمليات منح مكافأة جديدة للموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم أو خيار سهم جديد، ما يوفر معظم المعلومات المطلوبة لإعادة قياس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم في كل تاريخ يبلغ مالي. وزيادة على ذلك، ولأن أساس قياس القيمة الجوهرية لا يتضمن القيمة الزمنية، فلا يعتبر مقياسا ملائما للالتزام بمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم أو تكلفة الخدمات المستهلكة.

إستنتاج ٢٥١ ترتبط مسألة كيفية قياس الالتزام مع مسألة كيفية عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل، كما هو موضح أدناه.

كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟

إستنتاج ٢٥٢ تماثل مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم من ناحية اقتصادية خيارات الأسهم. ومن هنا ينقل البعض أن المعاملة المحاسبية لمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم يجب أن تكون نفس معاملة خيارات الأسهم، وذلك كما نوقش سابقا (الفقرة ١١٣). غير أنه وكما أثير في فقرتين الإستنتاج ٢٤٠ و ٢٤١ يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية تغيير وحيد في صافي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة) في حين يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها نقدا تغييرين في صافي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة والنقد أو الأصول الأخرى المدفوعة). وللتمييز بين آثار كل تغيير في صافي الأصول في المعاملة التي تتم تسويتها نقدا، يجب فصل المصروف إلى عنصرين هما:

- مبلغ يقوم على أساس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم في تاريخ المنح، معترف به خلال فترة الإستحقاق، بطريقة تماثل محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، و
- تغييرات في التقدير بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية، أي كافة التغيرات المطلوبة لإعادة قياس مبلغ المعاملة ليساوي المبلغ المدفوع في تاريخ التسوية.

إستنتاج ٢٥٣ عند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن المعلومات بشأن هذين العنصرين ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. على سبيل المثال، يعتبر مستخدمو البيانات المالية أن لأثار إعادة قياس الالتزام قيمة توقع ضئيلة. وبناءً عليه، استنتج المجلس أنه يجب أن يكون هناك إفصاحا منفصلا، إما في مقدمة البيانات المالية أو في الملاحظات، بشأن ذلك الجزء من المصروف

للمعترف به خلال كل فترة محاسبية يُنسب إلى التغيرات في القيمة العادلة المقدرة للإلتزام بسون تاريخ المنح وتاريخ التسوية.

إستنتاج ٢٥٤ غير أن البعض في ردهم على مسودة المرض ٢ لم يوافقوا على الإفصاح المقترح، مجادلين بالقول أن الطلب من المنشأة محاسبة المعاملة على أنها معاملة تتم تسويتها نقداً وكذلك حساب، لأغراض الإفصاح، ما كان يمكن أن يكون عليه مبلغ المعاملة إذا كان الإلتحاق عبارة عن معاملة تتم تسويتها بحقوق ملكية، بشكل عينا وغير ملائما.

إستنتاج ٢٥٥ وقد أخذ المجلس بعين الاعتبار هذه الملاحظات وأشار أيضا إلى أن قراره لتبني أسلوب تاريخ المنح المعدل الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ سيؤدي الأمر تعقيدا بالنسبة للمنشآت في تحديد المبلغ الواجب الإفصاح عنه، لأنه سيكون من الضروري التمييز بين أثار الإلغاءات وأثار تغيرات القيمة العادلة عند حساب المبلغ الواجب الإفصاح عنه. وبناء على ذلك استنتج المجلس أنه لا يجب الإحتفاظ بالإفصاح كمطلب إلزامي، بل يجب أن يتم تقديمه كمثال على الإفصاح الإضافي الذي ينبغي على المنشآت النظر في تقديمه، على سبيل المثال، إن المنشآت التي لديها كم كبير من الترتيبات التي تتم تسويتها نقداً والتي تشهد تقلبات كبيرة في سعر الأسهم، من المحتمل أن تجد الإفصاح مفيداً لمستخدمي بياناتها المالية.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

إستنتاج ٢٥٦ بموجب بعض ترتيبات للدفع على أساس الأسهم الخاصة بالموظفين، بإمكان الموظفين اختيار الإستلام نقداً بدل الأسهم أو خيارات الأسهم، أو بدلا من ممارسة خيارات الأسهم. وهناك العديد من الاختلافات المحتملة لترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي يمكن بموجبها دفع بدل نقد. على سبيل المثال، يمكن أن يكون أمام الموظفين أكثر من فرصة لاختيار استلام بدل النقد، مثلا يمكن للموظفين اختيار استلام النقد بدلا من الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الإستحقاق، أو اختيار استلام النقد بدلا من ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن توفر بنود الإلتحاق للمنشأة خيار للتسوية، أي ما إذا ستدفع بدل النقد بدلا من إصدار الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الإستحقاق أو بدلا من إصدار الأسهم عند ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن يكون مبلغ بدل النقد ثابتا أو متغيرا، فإذا كان متغيرا يمكن أن يكون قابلا للتحديد بطريقة تتعلق أو لا تتعلق بسعر أسهم المنشأة.

إستنتاج ٢٥٧ يتضمن هذا المعيار أساليب محاسبية مختلفة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد والمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. وبناءا عليه، إذا تتيح للمنشأة أو الموظف إمكانية اختيار التسوية، من الضروري تحديد الأسلوب المحاسبي اللازم تطبيقه. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار الحالات التي توفر فيها بنود الإلتحاق (أ) للموظف لاختيار التسوية (ب) وللمنشأة اختيار التسوية.

بنود الاتفاق توفر للموظف اختيار التسوية

استنتاج ٢٥٨ لا تؤدي معاملات الدفع على أساس الأسهم بدون بدائل النقد إلى نشوء التزامات بموجب الإطار، لأنه لا يُطلب من المنشأة نقل النقد أو الأصول الأخرى إلى جهة أخرى. غير أن هذا ليس واقع الحال إذا أعطى العقد بين المنشأة والموظف حفا تعاقباً للموظف للمطالبة ببديل النقد. وفي هذه الحالة، يوجد على المنشأة التزام بنقل النقد للموظف وبالتالي يوجد التزام. وعلاوة على ذلك، ولأنه يحق للموظف المطالبة بالتسوية بحقوق الملكية بدلاً من النقد، يكون له أيضاً حفا مشروطاً في لوات حقوق الملكية. لذا، تم منح الموظف في تاريخ المنح حقاً في أداة مالية مركبة؛ أي أداة مالية تتضمن كل من عصري الدين وحقوق الملكية.

استنتاج ٢٥٩ ومن الشائع هيكله البدائل بحيث تكون القيمة العادلة لبديل النقد هي دائماً نفس القيمة للعادلة لبديل حقوق الملكية، مثلاً إذا كان أمام الموظف فرصة الاختيار بين خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. غير أنه إذا لم يكن الحال كذلك، فإن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة تتجاوز عادة كل من القيمة العادلة لبديل النقد (بسبب إمكانية أن تكون الأسهم أو خيارات الأسهم أكثر قيمة من بديل النقد) والقيمة العادلة للأسهم أو الخيارات (بسبب إمكانية أن يكون بديل النقد أكثر قيمة من الأسهم أو الخيارات).

استنتاج ٢٦٠ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن الأداة المالية التي يتم محاسبتها كأداة مركبة يتم فصلها إلى عصري الدين وحقوق الملكية، عن طريق توزيع العوائد المستلمة مقابل إصدار أداة مركبة على عصري الدين وحقوق الملكية. ويستلزم هذا تحديد القيمة العادلة لعنصر الالتزام ومن ثم تعيين ما تبقى من العوائد المستلمة لعنصر حقوق الملكية. ويعتبر هذا ممكناً إذا كانت تلك العوائد عبارة عن مقابل نقدي أو غير نقدي من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم تكن تلك هي الحالة، فمن الضروري تقدير القيمة العادلة للأداة المركبة نفسها.

استنتاج ٢٦١ واستنتج المجلس أنه يجب قياس الأداة المركبة عن طريق تقييم عنصر الالتزام أولاً (بديل النقد) ومن ثم تقييم عنصر حقوق الملكية (أداة حقوق الملكية) - بحيث يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أنه يجب على الموظف إلغاء بديل النقد لاستلام أداة حقوق الملكية - وجمع قيم العنصرين معاً. وينسجم هذا مع المنهج الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يتم بموجبه قياس عنصر الالتزام أولاً ثم توزيع القيمة المتبقية على حقوق الملكية. وإذا كانت القيمة العادلة لكل بديل تسوية هي دائماً نفس القيمة، عندها ستكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة تساوي صفراً، وبالتالي ستكون القيمة العادلة للأداة المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الالتزام.

استنتاج ٢٦٢ واستنتج المجلس أنه يجب على المنشأة محاسبة الخدمات المقدمة فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة على حدة، لضمان انسجامها مع متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة والمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تحصلها أمام المورد. وبناءً عليه، وبالنسبة لعنصر الدين، يجب على المنشأة الاعتراف بالخدمات المستلمة وبالالتزام الدفع لقاء تلك الخدمات، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها

بالمعاملات الأخرى التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد (مثلا مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم). وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، على المنشأة الاعتراف بالخدمات المستلمة، وبالإضافة في حقوق الملكية، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

استنتاج ٢٦٣ واستنتج المجلس أنه يجب إعادة قياس الالتزام بقيمة العادلة كما في تاريخ التسوية، قبل محاسبة تسوية الالتزام. وهذا يضمن، في حال قامت المنشأة بتسوية الالتزام عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، أن تقلل الزيادة الناتجة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للمقابل الذي يتم استلامه لقاء أدوات حقوق الملكية للصادرة، كونها القيمة العادلة للالتزام الذي تتم تسويته.

استنتاج ٢٦٤ كما استنتج المجلس أيضاً أنه إذا بلغت المنشأة نقداً بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية عند التسوية، فإن أية مساهمات لحقوق الملكية معترف بها سابقاً فيما يخص عنصر حقوق الملكية يجب أن تبقى ضمن حقوق الملكية. وباختيار القبض نقداً بدلاً من أدوات حقوق ملكية، يكون الموظف قد تنزل عن حقوقه في استلام أدوات حقوق ملكية. ولا يسبب ذلك الحدث تغييراً في صافي الأصول وبالتالي لا يوجد تغيير في إجمالي حقوق الملكية. وهذا يتسجم مع استنتاجات المجلس بشأن العمليات الأخرى لإنقضاء مدة أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات استنتاج ٢١٨-٢٢١). استنتاج (٢٢١).

بنود الاتفاق توفر للمنشأة اختيار التسوية

استنتاج ٢٦٥ بالنسبة لمعاملات الدفع على أسس الأسهم التي توفر فيها بنود الاتفاق للمنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أولاً أن تحدد ما إذا كان لديها التزام بالتسوية نقداً وبالتالي لا يكون متاح أمامها فعلياً خيار للتسوية. وبالرغم أن العقد يمكن أن ينص على إمكانية المنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، استنتج المجلس أن المنشأة سيكون عليها الالتزام بالتسوية نقداً إذا كان اختيار التسوية بحقوق الملكية ليس له جوهر تجاري (مثلاً لأن المنشأة ممنوعة قانونياً من إصدار الأسهم)، أو إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة بوجوب التسوية نقداً، أو تقوم عموماً بالتسوية نقداً كلما طلب الطرف المقابل ذلك. وعلى المنشأة أيضاً الالتزام بالتسوية نقداً إذا كانت الأسهم الصادرة (بما في ذلك الأسهم التي تصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للإسترداد، إما إلزامياً (عند توقف التوظيف) أو بحسب اختيار الطرف المقابل.

استنتاج ٢٦٦ وخلال إعادة مدلولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أشار المجلس إلى أن التصنيف كالتزامات أو حقوق ملكية للترييبات التي يبدو فيها أنه يوجد أمام المنشأة خيار للتسوية، يختلف عن التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يقتضي أن يتم تصنيف مثل هذا التريب إما بالكامل كالتزام (إذا كان العقد عبارة عن عقد مشتق) أو كإداة مركبة (إذا لم يكن العقد عقداً مشتقاً). غير أنه بالإسجام مع استنتاجاته بشأن الاختلافات الأخرى بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (انظر الفقرات استنتاج ١٠٦-١١٠ استنتاج ١١٠)، قرر المجلس للحفاظ على هذا الاختلاف، ولتتظار نتيجة مشروعه طويل الأجل حول المفاهيم، والذي يتضمن مراجعة تعريف الالتزامات وحقوق الملكية.

٢٦٧ يستنتاج وحسب إذا لم تكن المنشأة ملزمة بالتسوية نقداً إلى أن تختار القيام بذلك، فإنه في الوقت الذي تختار فيه ذلك ينشأ التزام عن مبلغ النفعة النقدية. وهذا يثير التساؤل حول كيفية محاسبة الجانب المدين من القيد. ويمكن مناقشة أن أي فرق بين (أ) مبلغ النفعة النقدية (ب) وإجمالي المصروف المعترف به لقاء الخدمات المستلمة والمستهلكة حتى تاريخ التسوية (والذي يمكن أن يعتمد على قيمة بديل تسوية حقوق الملكية في تاريخ المنح) يجب الإعراف به كتعديل على مصروف تعويضات الموظف. لكن نظراً لأن النفعة النقدية هي لتسوية حصة حقوق ملكية، استنتج المجلس أن معاملة النفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية هو أمر ينسجم مع الإطار، أي كإقطاع من حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، لا يقتضي وجود تعديل على مصروف التعويضات عند التسوية.

٢٦٨ يستنتاج إلا أن المجلس استنتج أنه يجب الإعراف بمصروف إضافي إذا اختارت المنشأة بديل تسوية بقيمة عادلة أعلى، وحيث أن المنشأة دفعت طوعاً أكثر مما يلزمها، فإنها تتوقع اقتراضاً لن تسلم (أو أنها استلمت مسبقاً) خدمات إضافية من الموظفين مقابل القيمة الإضافية الممنوحة.

استنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين

٢٦٩ أخذ المجلس أولاً بعين الاعتبار كافة القضايا الرئيسية المتعلقة بالإعراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم وقوائمها، وتوصل إلى استنتاجات حول تلك القضايا. ومن ثم وضع بعض الاستنتاجات العامة، وبالتحديد بشأن التعامل مع خيارات أسهم الموظفين، والتي هي واحدة من أكثر جوانب المشروع إثارة للجدل. ولدى توصله إلى تلك الاستنتاجات، أخذ المجلس بعين الاعتبار للقضايا التالية:

- تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية
- الإعراف مقابل الإصاحاب عن المصاريف الناشئة من معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين
- موثوقية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية

٢٧٠ يستنتاج حث بعض المجاوبين على ورقة المناقشة وممودة العرض ٢ المجلس على إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يستند إلى المتطلبات القائمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP).

٢٧١ يستنتاج وبشكل أكثر تحديداً، حث المجاوبون المجلس على إعداد معيار يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ونظراً لأن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة كان عموماً السبب وراء هذا الاقتراح، درس المجلس مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل شامل، وليس فقط ناحية واحدة منها. والبيانات الرئيسية بهذه المبادئ حول الدفع على أساس الأسهم هو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ محاسبة الأسهم الصادرة للموظفين، وبين معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥

٢٧٢ يستنتاج صدر رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في العام ١٩٧٢. وتتناول خطط أسهم الموظفين فقط، وتميز بين الخطط (الثابتة) غير المتعلقة بالأداء والخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى.

إستنتاج ٢٧٣ بالنسبة للخطط الثابتة، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية (أي الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة)، إن وجد، في تاريخ المنح. ونموذجياً، لا ينتج هذا عن مصروف يتم الإعتراف به للخطط الثابتة، لأن معظم خيارات الأسهم الممنوحة بموجب الخطط الثابتة يتم منحها بسعر مساوي لسعر السوق. وبالنسبة للخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية في تاريخ القياس. وتاريخ القياس هو التاريخ الذي يكون فيه عدد الأسهم أو خيارات الأسهم التي يكون الموظف مخول باستلامها وسعر الممارسة ثابتين. وحيث أنه من المحتمل أن يصلاف تاريخ القياس هذا في وقت لاحق لتاريخ المنح، فإن أي مصروف يخضع للشك، وإذا كان سعر السهم في تزايد، فإن مصروف للخطط المتعلقة بالأداء سيكون أكبر منه للخطط الثابتة.

إستنتاج ٢٧٤ وفي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ واجه انتقاداً لما تلقى عنه من نتائج غير عادية ولإفتقاره لألية أسس مفاهيمية ضمنية. على سبيل المثال، نتج عن متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ نموذجياً الإعتراف بمصروف معين لخيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، لكن لا يتم عادة الإعتراف بأي مصروف لخيارات الأسهم الثابتة. وهذه نتيجة غير عادية لأن خيارات الأسهم الثابتة تكون عادة أكثر قيمة في تاريخ المنح من خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء. وزيادة على ذلك، فإن حذف مصروف معين لخيارات الأسهم الثابتة يضيف من جودة البيانات المالية:

إن البيانات المالية للنتيجة هي أقل مصداقية مما يمكن أن تكون، والبيانات المالية للمنشآت التي تستخدم خيارات سهم الموظفين الثابتة بشكل مكثف لا تكون قليلة للمقارنة بتلك البيانات الخاصة بالمنشآت التي تستخدم بشكل كبير الخيارات الثابتة (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٥٦).

إستنتاج ٢٧٥ وأشارت ورقة المناقشة، في تناولها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، أن لاختلاف التعامل المحاسبي للخطط الثابتة والمتعلقة بالأداء له تأثير غير ملائم من حيث عدم تشجيع المنشآت على وضع خطط سهم للموظفين المتعلقة بالأداء.

بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣

إستنتاج ٢٧٦ صدر بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في العام ١٩٩٥. ويقتضي الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير للموظفين، على أساس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الصادرة، أو القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أيهما قابل للقياس بموثوقية أكبر. كما يتم أيضاً تشجيع المنشآت، لكن لا يُطلب منها، على تطبيق أسلوب محاسبة القيمة العادلة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. وعموماً لا يميز بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ بين الخطط الثابتة وتلك المتعلقة بالأداء.

إستنتاج ٢٧٧ إذا طبقت المنشأة الأسلوب المحاسبي الوارد في رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ بدلاً من ذلك الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، فإن الأخير يقتضي الإفصاحات عن صفائي الدخل الأرباح وحصة السهم من الأرباح في البيانات المالية السنوية، كما لو أنه تم تطبيق المعيار. ومؤخراً تبني عدد كبير من الشركات الأمريكية الكبرى أسلوب محاسبة القيمة العادلة للوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ٢٧٨ ويحتر مجلس معايير المحاسبة المالية أن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو أفضل من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وكان يفضل لو أن الإعتراف على أساس القيمة العادلة لخيارات الموظفين كان إلزامياً وليس اختياريًا. ويوضح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن مجلس معايير المحاسبة المالية قرر السماح بالبدل على أساس الإفصاح لأسباب سياسية، وليس لأنه اعتقد أن هذا أفضل حل محاسبي:

يستمر المجلس... في الاعتقاد أن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً للإعتراف بالأسلوب والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف في البيانات المالية... ولخيار المجلس حلاً على أساس الإفصاح لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم لوضع حد للجدل المستمر للخلاف حول هذه

المعالة، ليس لأنه يعتقد أن ذلك الحل هو أفضل وسيلة لتصين المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية. (بين معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لفقرتان ٦١ و٦٢).

إستنتاج ٢٧٩ وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، فإن التعامل المحاسبي لمعاملات الدفع على أساس الأسهم تختلف اعتماداً على ما إذا كان الطرف الآخر في المعاملة موظفاً أو غير موظف، وما إذا تخطت المنشأة تطبيق بين معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ على المعاملات مع الموظفين. وينظر عموماً إلى وجود اختياري في الأساليب المحاسبية على أنه أمر غير مرغوب به. وفي الحقيقة، كرس المجلس مؤخراً كثيراً من الوقت والجهد في عمل تصنيفات على المعايير الدولية القائمة، وأحد أهداف هذه التصنيفات هو إلغاء الاختيارات في الأساليب المحاسبية.

إستنتاج ٢٨٠ وتثبت الأبحاث في الولايات المتحدة الأمريكية أن اختياري ولحد من الأساليب المحاسبية عن غيره له أثر هام على الأرباح المبلغ عنها للمنشآت الأمريكية. على سبيل المثال، أثبت الأبحاث التي أجرتها شركتي بير ستيرنز وكريديت سويس فيرست بومسطن بشأن مؤشر أس نقد بي (S&P 500) أنه لو تم تطبيق أسلوب قياس القيمة للعلة لورد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض الاعتراف بمصروف معين لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم، فلن أرباح الشركات الخسمة وفق مؤشر أس نقد بي كانت ستكون أقل بشكل كبير، وأن الأثر في تنامي، إن الأثر على الأرباح المبلغ عنها أمر أسلي في بعض القطاعات، حيث تستخدم الشركات خيارات الأسهم بشكل كبير.

إستنتاج ٢٨١ وأنهى مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخراً مشروعه بشأن الدفع على أساس الأسهم. ووفقاً لمبدأ هذا المجلس المتعلقة بتحقيق الانسجام بين المعايير الكندية والمعايير الأمريكية، فقد اقترح معياراً استند إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، بما في ذلك رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وبعد الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المجاوبين، قرر مجلس معايير المحاسبة الكندي إلغاء الإرشادات المستمدة من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وقد توصل إلى هذا القرار لعدة أسباب، بما في ذلك، من وجهة نظره، أن أسلوب القيمة الجوهرية يشوبه عيب ما، كما أن إجماع متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في معيار محاسبي معين ينتج عنه تكبد تكاليف كبيرة من قبل مهدي البيانات المالية لا يجني منها مستخدمين للبيانات المالية أية منفعة - سنقتضي المنشآت قديراً كبيراً من الوقت والجهد في فهم القواعد ومن ثم إعادة تصميم خطط للخيار، وذلك عادة من خلال حذف شروط الأداء القائمة، لتجنب الاعتراف بمصروف معين فيما يخص تلك الخطط، وبالتالي لا يحدث أي تحسين على محاسبة خطط خيار السهم.

إستنتاج ٢٨٢ لقد كان المعيار الكندي متسجماً بشكل أولي مع بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، وشمل ذلك السماح بالاختياري بين المحاسبة على أساس القيمة العادلة لمصروف تعويض الموظف على أساس الأسهم في بيان الدخل والإفصاح عن المبالغ الأولية في ملاحظات كلا من البيانات المالية للمرحلية والسنووية. غير أن مجلس معايير المحاسبة الكندي قام مؤخراً بتعديل معياره لإلغاء الاختياري بين الاعتراف والإفصاح، وبالتالي يكون الاعتراف بالمصروف إلزامياً للفترات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ.

إستنتاج ٢٨٣ ولأن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ يتضمن عيوباً خطيرة، فقد استنتج المجلس أن إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية بناءً عليه من غير المحتمل أن يمثل تحسناً كبيراً، إن وجد، في إعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، فإن الآثار غير الملائمة لرأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وبالتحديد في عدم التشجيع على خطط خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، يمكن أن تسبب تشوهات اقتصادية. ولهدف من المعايير المحاسبية هو أن تكون محايدة، بحيث لا تمنح تعاملات محاسبية مواتية أو غير مواتية لمعاملات محددة لتشجيع أو عدم تشجيع المنشآت على

الدخول في تلك المعاملات. ويحقق رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في تحقيق تلك الهدف، كما تسود خطط أسهم الموظفين المتعلقة بالأداء في أوروبا (غالباً ما يقتضي القانون شروط الأداء) وفي نواحي أخرى من العالم خارج الولايات المتحدة، ويدعو المستثمرون لاستخدام أكبر لشروط الأداء. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن استحدثت معيار محاسبي على أساس أي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ سيكون غير منسجم مع هدفه المتمثل في وضع معايير محاسبة ذات جودة عالية.

استنتاج ٢٨٤ وذلك يتتبع عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وتشير الملاحظات الواردة من مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس استنتاجات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، والواردة من مجلس معايير المحاسبة الكندي عندما أعد معياراً يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، إلى أن هذين المجلسين الواضعين للمعايير يعتبرون تلك البيان غير ملائم، لأنه يسمح بالإختيار بين الاعتراف والإقصاء. (هذه المسألة ستلتف بمزيد من التفصيل أدناه). وأضاف مجلس معايير المحاسبة المالية إلى جدول أعماله في آذار ٢٠٠٣ مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك إلغاء بديل الإقصاء الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، بحيث يكون الاعتراف بالمصرف إلزامياً. وعلق رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية على ذلك بقوله:

كلت الأحداث الأخيرة بمثابة تنكير لنا جميعاً بأن المعلومات المالية الواضحة والموثوقة والقبيلة للمقارنة هي أمر أساسي لسلامة وتطور نظام سوقنا الرأسمالي. وفي أعقاب انهيار الأسواق وفضائح التقارير المالية في الشركات، تلقى مجلس معايير المحاسبة المالية مطالب عديدة من المستثمرين أفراداً ومؤسسات، والمحللين الماليين وكثيرين غيرهم، يحثون فيها المجلس على إلزام تسجيل تكلفة التعميمات المتعلقة بخيارات أسهم الموظفين على أنها مصروف... وفي حين أن عدد من الشركات الكبرى اختارت طوعاً أن تمسك هذه التكاليف كمصرف في الإبلاغ عن أرباحها، استمرت شركات أخرى في بيان هذه التكاليف في هوامش بياناتها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحرك لقضاء معاملة محبة للمصرف يكون منسجماً مع إلزام مجلس معايير المحاسبة المالية بالعمل تجاه تحقيق المقارنة بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية. ومع أخذ كافة هذه العوامل بعين الاعتبار، استنتج المجلس أن إعادة تناول هذا الموضوع المهم الآن هو أمر أساسي. (نشرة أخبار مجلس معايير المحاسبة المالية، ١٢ آذار ٢٠٠٣).

استنتاج ٢٨٥ وخلال إعادة مدولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية لتحقيق المقارنة بين المعايير الدولية والأمريكية، إلى أقصى حد ممكن، مع الأخذ بعين الاعتبار أن مجلس معايير المحاسبة المالية كان في مرحلة مبكرة من مشروعه - حيث كان يعد مسودة عرض لمراجعة بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في حين كان مجلس معايير المحاسبة الدولية يصوغ معياره الدولي لإعداد التقارير المالية بالشكل النهائي. واستنتج المجلس أنه بالرغم من أن تحقيق المقارنة هو هدف مهم، إلا أنه لن يكون ملائماً تأخير مسألة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بسبب الحاجة الملحة لوجود معيار بشأن الدفع على أساس الأسهم، كما هو موضح في الفقرات استنتاج ٢-استنتاج ٥. وفي أي حال، ففي الوقت الذي اختتم فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مدولاته، تم تحقيق مقداراً كبيراً من المقارنة. على سبيل المثال، اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية على وجوب الاعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية التي تم قياسها على أساس قياس القيمة العادلة، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين. ومن هنا، وافق مجلس معايير المحاسبة المالية على وجوب إلغاء بديل الإقصاء الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

استنتاج ٢٨٦ واتفق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه، حالما يُصدر كل من المجلسين معياراً نهائياً بشأن الدفع على أساس الأسهم، سوف ينظر كل منهما في القيام بمشروع لتحقيق المقارنة، بهدف إزالة أي مجالات اختلاف متبقية بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية حول هذا الموضوع.

الإعتراف مقابل الإفصاح

إستنتاج ٢٨٧ إن أحد المفاهيم المحاسبية الأساسية هو أن الإفصاح عن المعلومات المالية ليس بديلاً مناسباً عن الإعتراف في البيانات المالية. على سبيل المثال، ينص الإطّار على ما يلي:

إن البنود التي تستوفي معايير الإعتراف يجب الإعتراف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. وإن الإخفاق في الإعتراف بتلك البنود لا يتم تعويمه بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، ولا بالملاحظات أو المواد التوضيحية. (الفقرة ٨٧)

إستنتاج ٢٨٨ إن أحد الجوانب الرئيسية في معايير الإعتراف هو أنه يمكن قياس البند بموثوقية. ويتم مناقشة هذه المسألة بمزيد من التفصيل أدناه. لذلك تركز هذه المناقشة على مسألة "الإعتراف مقابل الإفصاح" من حيث المبدأ، وليس على موثوقية القياس. وما أن يتم تحديد أن بند معين يستوفي معايير الإعتراف في البيانات المالية، فإن الإخفاق بالإعتراف به لا يتسجم مع المفهوم الأساسي الذي يفيد بأن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً عن الإعتراف.

إستنتاج ٢٨٩ لم يوفق البعض على هذا المفهوم، مجادلين بالقول إن مسألة ما إذا تم الإعتراف بالمعلومات في البيانات المالية أو تم الإفصاح عنها في الملاحظات هو أمر لا يشكل اختلاف. وفي كل الأحوال، فإن مستخدمي البيانات المالية يكون لديهم المعلومات التي يطلبونها لاتخاذ القرارات الاقتصادية. وبناءً عليه، فهم يعتقدون أن الإفصاح في الملاحظات عن المصاريف الناشئة من معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم للموظفين (أي تلك المتعلقة بعمليات منح خيارات أسهم للموظفين)، بدلاً من الإعتراف بها في بيان الدخل، هو أمر مقبول.

إستنتاج ٢٩٠ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وأشار إلى أنه إذا كان الإفصاح في الملاحظات هو أمر مقبول، لأنه لا يشكل فرقاً بين ما إذا يتم الإعتراف بالمصروف أو الإفصاح عنه، فإن الإعتراف إذا فسي البيانات المالية يجب أن يكون أمراً مقبولاً لنفس السبب. وإذا كان الإعتراف مقبولاً، وكان الإعتراف بدلاً من مجرد الإفصاح يتفق مع المبادئ المحاسبية المطبقة على كافة بنود المصاريف الأخرى، فلا يكون مقبولاً ترك بند مصروف معين خارج بيان الدخل.

إستنتاج ٢٩١ كما أشار المجلس إلى أن هناك دليل مهم على وجود اختلاف بين الإعتراف والإفصاح. أولاً، تشير الأبحاث الأكاديمية إلى أن مسألة فيما إذا يتم الإعتراف بالمعلومات أو يتم فقط الإفصاح عنها هو أمر يؤثر على أسعار السوق (بارث، كلينتش وشييلو، ٢٠٠٣).^٥ فإذا تم الإفصاح عن المعلومات في الملاحظات فقط، يكون على مستخدمي البيانات المالية أن يقضوا الوقت والجهد ليصبحوا خبراء بشكل كافٍ في المحاسبة لمعرفة (أ) أن هناك بنوداً لا يتم الإعتراف بها في البيانات المالية. (ب) أن هناك معلومات بشأن تلك البنود في الملاحظات. (ج) كيفية تقييم الإفصاحات الواردة في الملاحظات. ولأن اكتساب تلك الخبرة ينتج عنها تكبد تكلفة، ولأن ليس كافة مستخدمي البيانات المالية سوف يصبحون خبراء، فإن المعلومات التي تُفصح عنها فقط يمكن أن لا يتم عكسها بشكل كامل في أسعار الأسهم.

٥. أي إم بارث، جي كلينتش وني شييلو. ٢٠٠٣. الآثار السوقية للإعتراف والإفصاح، مجلة الأبحاث المحاسبية ٤١ (٤): ٥٨١-٦٠٩.

استنتاج ٢٩٢ ثانياً، يبدو أن كلا من معدي مستخدمي البيانات المالية يوافقون على وجود اختلاف مهم بين الإعراف والإفصاح. وقد عثر مستخدمو البيانات المالية بقوة عن وجهة النظر التي تفيد بأن كافة أشكال الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، يجب الإعراف بها في البيانات المالية، ما ينتج عنه الإعراف بالمصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمات المستلمة، وأن الإفصاح في الملاحظات لوحده غير ملائم. وتم التعبير عن وجهات نظرهم بوسائل متنوعة تتضمن ما يلي:

- (أ) لجابات المستخدمين على ورقة المناقشة وممودة العرض ٢.
- (ب) للدراسة التي أجراها اتحاد إدارة الإستثمار والأبحاث عام ٢٠٠١ للمحللين ومندراء التمويل - حيث ذكر ٨٣% من المجابيين على الدراسة أن الأسلوب المحاسبي لكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم يجب أن يقتضي الإعراف بمصروف محين في بيان الدخل.
- (ج) الملاحظات العامة من قبل مستخدمي البيانات المالية، مثل تلك المذكورة في الصحافة أو في جلسات الإستماع الأخيرة لمجلس الشيوخ الأمريكي.

استنتاج ٢٩٣ كما يرى محدو البيانات المالية فرقاً كبيراً بين الإعراف والإفصاح. على سبيل المثال، كان بعض مجابو ورقة المناقشة وممودة العرض ٢ قلقون من مسألة أنه ما لم تقتضي كافة البلدان الإعراف بالمصروف، فلن المنشآت التي يشترط عليها الإعراف بالمصروف ستكون في موقع تنافسي في غير صالحها مقارنة مع المنشآت التي يسمح لها الاختيار بين الإعراف والإفصاح. وتعتبر مثل هذه الملاحظات إلى أن معدي البيانات المالية يعتبرون أن للإعراف بالمصروف نتائج تختلف عن تلك النتائج للخصصة بالإفصاح.

موثوقية القياس

استنتاج ٢٩٤ إن أحد الأسباب التي يبيدها أولئك الذين يعارضون الإعراف بالمصروف للنشئ عن المعاملات التي تنطوي على صعوبات منح خيارات الأسهم للموظفين هو أنه من غير الممكن قياس تلك المعاملات بموثوقية.

استنتاج ٢٩٥ ناقش المجلس هذه المخاوف بشأن الموثوقية، بعد أن وضع أولاً المسألة ضمن سياق معين. على سبيل المثال، أشار المجلس أنه عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم، يكون الهدف هو قياس تلك القيمة العادلة في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم الأساسي في أي تاريخ مستقبلي. ويعتبر البعض أن تقدير القيمة العادلة غير مؤكد بشكل متواصل، لأنه غير معلوم، في تاريخ القياس، ما ستؤول إليه للنتيجة النهائية، أي كم سيكون مقدار الربح عند الممارسة (إن وجد). غير أن التقييم لا يحاول تقدير الربح المستقبلي، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه الطرف الآخر للحصول على الحق في المشاركة في لية أرباح مستقبلية. وبناءاً عليه، حتى لو انتهت مدة خيار السهم بدون قيمة أو حقق الموظف ربحاً كبيراً عند الممارسة، فلا يعطى هذا أن تقدير تاريخ المنح للقيمة العادلة لذلك الخيار كان غير موثوق أو خاطئ.

استنتاج ٢٩٦ كما أشار المجلس أيضاً إلى أنه غالباً ما تتضمن المحاسبة إجراء تقديرات، وبالتالي فإن الإبلاغ عن القيمة العادلة المقترحة هو ليس أمراً غير مرغوب به بمجرد أن ذلك المبلغ يمثل تقديراً وليس قياساً دقيقاً، وتتضمن الأمثلة على التقديرات الأخرى التي تجري في المحاسبة، والتي يمكن أن يكون لها أثر مادي على بيان الدخل والميزانية العمومية، تقديرات حول قابلية تحصيل السديون المشكوك فيها، وتقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وأنماط استهلاكها، وتقديرات إلتزامات نقاعد الموظفين.

إستنتاج ٢٩٧ غير أن البعض يناقش بأن تضمين تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين في البيانات المالية يختلف عن تضمين تقديرات أخرى، لأنه لا يوجد تصحيح لاحق على التقدير. وستتم في النهاية مراجعة التقديرات الأخرى، مثل تكاليف التقاعد للموظفين، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وعلى النقيض من ذلك، ويسبب أنه لا يعاد قياس حقوق الملكية، فإنه إذا تم الاعتراف بالقيمة العادلة المقدرة لخيارات أسهم الموظفين، فلا يجري إعادة قياس لتقدير القيمة العادلة - ما لم يُستخدم قياس تاريخ الممارسة - وبذلك فإن أي خطأ في التقدير يتم تضمينه في البيانات المالية بشكل دائم.

إستنتاج ٢٩٨ وقد درس مجلس معايير المحاسبة المالية هذا النقش ورفضه عند إدراج بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. على سبيل المثال، بالنسبة لتكاليف تقاعد الموظفين، لا يتم أبدا ضبط إجمالي التكلفة بشكل كامل ما لم يتم إلغاء الخطأ، كما لا يتم أبدا ضبط المبلغ المنسوب لأي سنة محددة، ويمكن أن يستغرق الأمر عقودا قبل أن يتم ضبط المبالغ المتعلقة بموظفين محددين. وفي غضون ذلك، يكون مستخدمو البيانات المالية قد اتخذوا قرارات اقتصادية على أساس التكاليف المقدرة.

إستنتاج ٢٩٩ وعلاوة على ذلك، أشار المجلس أنه إذا لم يتم الاعتراف بأي مصروف (أو مصروف على أساس القيمة الجوهرية فقط، والتي تساوي نموذجيا صفر) فيما يخص خيارات أسهم الموظفين، فإن ذلك يعني أيضاً أنه يوجد خطأ يتم تضمينه بشكل دائم في البيانات المالية. ولا يتم أبدا ضبط الإبلاغ عن صفر (أو أي مبلغ على أساس القيمة الجوهرية، إن وجد).

إستنتاج ٣٠٠ كما أخذ المجلس بعين الاعتبار معنى الموثوقية. إن المنشآت بشأن ما إذا كانت تقديرات القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين موثوقة بشكل كافٍ تركز على جانب واحد من الموثوقية فقط - ما إذا كان التقدير خاليا من أية أخطاء مادية. ويبين الإطار، بالاشتراك مع أطراف مفاهيم الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير المحاسبية، أن من الجوانب الأخرى المهمة للموثوقية هو ما إذا كان يمكن الاعتماد على المعلومات من قبل مستخدمي البيانات المالية لكي تمثل بأمانة ما تقصد تمثيله. وبناءاً على ذلك، فمن الضروري عند تقييم ما إذا كان أسلوب محاسبي معين ينتج عنه معلومات مالية موثوقة الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المعلومات تمثل الحقائق بأمانة. وهذه إحدى الوسائل التي ترتبط من خلالها الموثوقية بخصائص نوعية مهمة أخرى للمعلومات المالية، ألا وهي مدى ملائمتها.

إستنتاج ٣٠١ على سبيل المثال، وفي سياق الدفع على أساس الأسهم، يدعم بعض المعلقين قياس خيارات أسهم الموظفين بالقيمة الجوهرية بدلا من القيمة العادلة، لأن القيمة الجوهرية تعتبر مقياسا أكثر موثوقية. إن مسألة ما إذا كانت القيمة الجوهرية مقياسا أكثر موثوقية هو موضع شك - فمن المؤكد أنه أقل عرضة لأخطاء التقدير، لكنه من غير المحتمل أن يكون مقياسا يمثل التعويضات بأمانة. كما أن القيمة الجوهرية ليست مقياسا ملائما، خصوصا عند قياسها في تاريخ المنح. ويتم إصدار العديد من خيارات أسهم الموظفين بسعر يساوي سعر السوق، لذا لا يكون لها قيمة جوهرية في تاريخ المنح. ويتألف خيار السهم الذي لا يكون له قيمة جوهرية بشكل كامل من القيمة الزمنية. وإذا تم قياس خيار السهم بالقيمة الجوهرية في تاريخ المنح، فإن قيمة الصفر تُنسب إلى خيار السهم. وبناءاً عليه، ويتجاهل القيمة الزمنية، يكون المبلغ المنسوب إلى خيار السهم ممثل من قيمته بنسبة ١٠٠%.

إستنتاج ٣٠٢ ومن الخصائص النوعية الأخرى قليلة للمقارنة. حيث يناقش البعض أنه نظرا للشكوك المتعلقة بتقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، من الأفضل لكافة المنشآت الإبلاغ عن الصفر، لأن هذا يجعل البيانات المالية أكثر قابلية للمقارنة. كما يناقشون أنه، على سبيل المثال، إذا كان

المبلغ "الصحيح" للمصرف المتعلق بخيارات أسهم الموظفين لمنشأتين مقداره ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ولدت ظروف عدم التكد في التقدير بإحدى المنشأتين إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأنت بالأخرى إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٥٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، فلإن البيانات المالية للمنشأتين تكون أكثر قابلية للمقارنة إذا أُلغيت كل منهما عن الصفر، بدلا من هذه الأرقام المنحرفة.

إستنتاج ٣٠٣ إلا أنه من غير المحتمل أن يكون لدى أي منشأتين نفس مبلغ مصرف تعويضات الموظف على أساس الأسهم. وتشير الأبحاث (التي أجرتها مثلا شركتي بير ستيرنز وكريست سويس فيرست بوسطن) إلى اختلاف المصرف بشكل كبير من قطاع صناعي إلى آخر، ومن منشأة إلى أخرى، ومن سنة إلى أخرى. وإن الإبلاغ عن الصفر بدلا من مبلغ مقرر معين من شأنه أن يجعل البيانات المالية أقل قابلية للمقارنة، وليس أكثر قابلية. على سبيل المثال، إذا كان مصرف التعويض المقرر للموظف على أساس الأسهم للشركات "أ" و "ب" و "ج" هي على التوالي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن الإبلاغ عن صفر للشركات الثلاث أن يجعل بياناتها المالية أقلية للمقارنة.

إستنتاج ٣٠٤ وفي سياق النقاش السابق بشأن الموثوقية، تطرق المجلس إلى مسألة ما إذا يمكن قياس المعاملات التي تنطوي على خيارات أسهم ممنوحة للموظفين بموثوقية كافية لفرض الاعتراف في البيانات المالية. وأشار المجلس إلى أن العديد من مجاوبي ورقة المناقشة أكدوا أن هذا الأمر غير ممكن. فهم يخلصون بأنه لا يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين، بسبب الاختلافات بين خيارات الموظفين والخيارات المتداولة.

إستنتاج ٣٠٥ وأخذ المجلس بعين الاعتبار هذه الاختلافات، بمساعدة المجموعة الاستشارية للمشروع وخبراء آخرين، وتوصل إلى استنتاجات بشأن كيفية أخذ هذه الاختلافات بالحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، كما هو موضح في الفقرات استنتاج ١٤٥-إستنتاج ١٩٩. ولدى قيّمه بذلك، أشار المجلس إلى أن الهدف هو قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم، أي تقدير لما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنع في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة. لذلك يجب أن تكون منهجية التقييم المطبقة منسجمة مع منهجيات التقييم التي يستخدمها المشاركون في السوق لتسعير أدوات مالية مماثلة، وأن تشمل كافة العوامل والإفترضات التي يمكن أن يأخذها بعين الاعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد السعر.

إستنتاج ٣٠٦ ومن هنا، فإن العوامل التي أن يأخذها بعين الاعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد سعر خيار معين أن تكون ذات علاقة عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف فقط ذات علاقة بتقدير السعر الذي يتم تحديده من قبل مشارك في السوق مطلع وراغب. وغالبا ما ركزت العديد من ملاحظات المجاوبين بشأن موثوقية القياس، والاختلافات بين خيارات أسهم الموظفين والخيارات المتداولة، على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف. ولذلك، استنتج المجلس وجوب أن يؤكد هذا المعيار على أن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس قيمة خاصة بالموظف.

استنتاج ٣٠٧ وأشار المجلس إلى وجود دليل يدعم استنتاجا معينا مفاده أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق للقيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين. أولا، هناك أحدث لأكاديمية تدعم هذا الاستنتاج (مثل كاربنتر ١٩٩٨، مالير، تان وفان دو فايفر ٢٠٠٢)*. وثانيا، يعتبر مستخدمو البيانات المالية القيم العادلة المقدره موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية. ويمكن إيجاد الدليل على هذا الأمر في مصادر متنوعة، مثل رسائل الملاحظات التي استلمت من مستخدمي البيانات المالية الذين لجأوا على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢. إن وجهات نظر المستخدمين مهمة لأن الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية. وبعبارة أخرى، المقصود من البيانات المالية هو تلبية احتياجات المستخدمين، عدا عن المدين أو مجموعات المصالح الأخرى. إن الفرض من وضع المعايير المحاسبية هو ضمان، حيثما أمكن ذلك، أن تلي المعلومات المقدمة في البيانات المالية احتياجات المستخدمين. وبناء على ذلك، إذا اعتبر الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية تقديرات القيمة العادلة على أنها موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية، فإن هذا يوفر دليلا قويا على موثوقية القياس.

استنتاج ٣٠٨ كما أشار المجلس، إلى أنه بالرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية قد قرر السماح بالاختيار بين الإعتراف والإقصاء عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، فإنه سمح بذلك لأسباب غير فنية، ليس لأنه ولفق على وجهة النظر التي تغيب بشأن القياس الموثوق لم يكن ممكنا:

ويستمر المجلس في الإحتقاد بأن استخدام نماذج تسعير الخيارات، كما هي معلة في هذا البيان، سوف ينتج عنها تقديرات للقيمة العادلة لخيارات الأسهم تكون موثوقة بشكل كافٍ لتقرير الإعتراف في البيانات المالية. إن الغموض في تلك التقديرات لا يبرر الإخفاق في الإعتراف بتكلفة التعويضات الناجمة من خيارات أسهم الموظفين. ويؤكد ذلك الإحتقاد تشجيع المجلس المنشأت على تبني الأسلوب القائم على أساس القيمة العادلة للإعتراف بتكلفة تعويضات الموظف على أساس الأسهم في بياناتها المالية (بين معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أساس الاستنتاجات، الفقرة ١١٧).

استنتاج ٣٠٩ وباختصار، إذا تم حذف المصاريف الناشئة عن عمليات منح خيارات الأسهم للموظفين من البيانات المالية، أو تم الإعتراف بها باستخدام أسلوب القيمة الجوهرية (والذي ينتج عنه نموذجيا مصروف قيمته صفر) أو أسلوب الحد الأدنى من القيمة، سيكون هناك خطأ دائم تتضمنه البيانات المالية. وهكذا، فإن السؤال المطروح هنا هو أي الأساليب المحاسبية التي من المحتمل أن ينتج عنها أقل مقدار من الخطأ وأكثر المعلومات ملائمة وقابلة للمقارنة - تقدير القيمة العادلة، الذي يمكن أن ينتج عنه بعضا من المغالاة في تقدير المصروف ذو العلاقة أو التقليل من تقديره، أو أساس قياس آخر، مثل القيمة الجوهرية (وخاصة إذا تم قياسها في تاريخ المنح)، الذي سينتج عنه بالتأكيد تقليل كبير في تقدير المصروف ذو العلاقة؟

استنتاج ٣١٠ وبأخذ جميع ما ذكر أعلاه بعين الإعتبار، استنتج المجلس أنه يمكن، تقريبا في كافة الحالات، قياس القيمة العادلة المقدره لخيارات أسهم الموظفين في تاريخ المنح بموثوقية كافية لأغراض الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين في البيانات المالية. وبناء على ذلك استنتج المجلس، بشكل عام، وجوب أن يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشأن الدفع

* جيه إن كاربنتر ١٩٩٨. معلومة وتقييم خيارات أسهم للتقنيين. مجلة الإقتصاديات المالية ٤٨: ١٢٧-١٥٨.

أو إيه مالير، آر تان و إم فان دو فايفر ٢٠٠٢. كيف يمكن للشركات تقييم خيارات أسهم التقنيين؟ مراجعة المحاسبة الأسترالية ١٢(١): ١١-٢٤.

على أساس الأسهم وجود أسلوب قياس للقيمة العادلة يتم تطبيقه على كافة أنواع معاملات السحج على أساس الأسهم، بما في ذلك كافة أنواع الدفع على أساس الأسهم للموظفين. ومن هنا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن ينتج هذا المعيار الإختيار بين أسلوب قياس القيمة العادلة وأسلوب قياس القيمة الجوهرية، ويجب أن لا يسمح بالإختيار بين الإعتراف والإفصاح عن المصاريف للناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين.

التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى

الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٣١١ إن مسألة ما إذا كانت المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم قابلة للإقطاع، وإذا كانت كذلك، وما إذا كان مبلغ الإقطاع الضريبي هو نفس المصروف المبلغ عنه، وما إذا كان الإقطاع الضريبي ينشأ في نفس للفترة المحاسبية - هي أمور تختلف من بلد إلى آخر.

إستنتاج ٣١٢ فإذا كان مبلغ الإقطاع الضريبي هو نفس المصروف المبلغ عنه، لكن الإقطاع الضريبي ينشأ في فترة محاسبية لاحقة، سينتج عن هذا فرق مؤقت قابل للإقطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ *ضرائب الدخل*. وتنشأ عادة للفروق المؤقتة من الفرق بين المبلغ المسجل للأصول والإلتزامات والمبلغ المنسوب إلى تلك الأصول والإلتزامات لأغراض الضريبة. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ يتناول أيضاً البنود التي لها أساس ضريبي لكنها غير معترف بها كأصول واللتزامات في الميزانية العمومية. ويورد هذا المعيار مثالاً حول تكاليف البحث التي يتم الإعتراف بها كمصروف في البيانات المالية في الفترة التي يتم فيها تكبد تلك التكاليف، لكنها قابلة للإقطاع لأغراض الضريبة في فترة محاسبية لاحقة. وينص المعيار على أن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، كونه المبلغ الذي سيتم لقطاعه في فترة محاسبية مستقبلية، والمبلغ المسجل للصفر هو فرق مؤقت قابل للإقطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٩).

إستنتاج ٣١٣ ويشير تطبيق هذا الإرشاد إلى أنه إذا تم الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملة السحج على أساس الأسهم في البيانات المالية في فترة محاسبية واحدة ويكون قابلاً للإقطاع الضريبي في فترة محاسبية لاحقة، فيجب محاسبة هذا المصروف على أنه فرق مؤقت قابل للإقطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. وبموجب ذلك المعيار، يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع إلى الحد الذي من المحتمل أن يتوفر فيه الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقبله استخدام الفرق المؤقت القابل للإقطاع (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٢٤).

إستنتاج ٣١٤ وفي حين لا يناقش معيار المحاسبة الدولي ١٢ حالات العكس، إلا أن نفس المنطق ينطبق على ذلك، على سبيل المثال، لنفرض أن المنشأة قادرة على المطالبة بإقطاع ضريبي لإجمالي مبلغ المعاملة في تاريخ المنح، لكن المنشأة تعترف بالمصروف الناشئ عن تلك المعاملة خلال فترة الإستحقاق. ويشير تطبيق الإرشاد للورد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ إلى أنه يجب محاسبة هذا على أنه فرق مؤقت خاضع للضريبة، ومن هنا يجب الإعتراف بالترام ضريبة مؤجل.

إستنتاج ٣١٥ غير أن مبلغ الإقطاع الضريبي يمكن أن يختلف عن مبلغ المصروف المعترف به في البيانات المالية. على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون أساس لقياس المطبق لأغراض المحاسبة هو نفس الأساس المستخدم لأغراض الضريبة، مثلاً يمكن أن تُستخدم القيمة الجوهرية لأغراض ضريبية وأن تُستخدم للقيمة العادلة لأغراض محاسبية. وعلى نحو ممل، يمكن أن يختلف أيضاً تاريخ

القياس. فمثلاً، تستلم المنشآت الأمريكية لقطاع ضريبي على أساس القيمة الجوهرية في تاريخ الممارسة فيما يخص بعض خيارات الأسهم، في حين أن المنشأة التي تطبق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض المحاسبة يمكن أن تعترف بالمصروف على أساس القيمة العادلة للخيار، كما تم قياسه في تاريخ المنح. ويمكن أن تكون هناك فروق أخرى في أسلوب القياس المطبق لأغراض محاسبية وضريبية، مثل الفروق في معاملة الإلغاءات أو اختلاف منهجيات التقييم المطبقة.

إستنتاج ٣١٦ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أنه إذا تجاوز مبلغ الإقتطاع الضريبي لإجمالي المصروف المعترف به في البيانات المالية، يجب الإعتراف بالمنفعة الضريبية للإقتطاع الزائد على أنه راس مال مدفوع إضافي، أي كتفد مباشر لحساب حقوق الملكية. وعلى العكس من ذلك، إذا كان الإقتطاع الضريبي أقل من إجمالي المصروف المعترف به لأغراض المحاسبة، يتم الإعتراف بشطب الأصل الضريبي المؤجل ذو العلاقة الذي يتجاوز مبالغ الإقتطاع الضريبي في بيان الدخل، ما عدا إلى الحد الذي يبقى فيه راس مال مدفوع إضافي من الإقتطاعات الضريبية الزائدة من معاملات الدفع السابقة على أساس الأسهم (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٤٤).

إستنتاج ٣١٧ للوهلة الأولى، يبدو من المشكوك فيه التقييد مباشرة لحساب لو على حساب حقوق الملكية أية مبالغ متعلقة بالفروق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به. وسوف تظهر عادة الآثار الضريبية لأي من هذه الفروق في بيان الدخل. غير أن البعض يناقش بشأن المسحج لوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو ملائم إذا كان السبب وراء الفرق بين مبلغ الإقتطاع الضريبي والمصروف المعترف به هو تطبيق تاريخ قياس مختلف.

إستنتاج ٣١٨ على سبيل المثال، لنفرض أنه يُستخدم قياس تاريخ المنح لأغراض محاسبية، ويُستخدم قياس تاريخ الممارسة لأغراض ضريبية. فيموجب قياس تاريخ المنح، تستحق أية تغييرات في قيمة أداة حقوق الملكية بعد تاريخ المنح للموظف (أو جهة أخرى) بصفتهم مشاركين في حقوق الملكية. وبناءً على ذلك، يناقش البعض بأن أية أثر ضريبية ناشئة عن تلك التغييرات في التقييم يجب أن تقيد لحساب حقوق الملكية (أو على حساب حقوق الملكية، إذا كانت قيمة أداة حقوق الملكية في انخفاض).

إستنتاج ٣١٩ وعلى نحو مماثل، يناقش البعض بأن الإقتطاع الضريبي ينشأ عن معاملة حقوق ملكية (ممارسة الخيارات)، وبالتالي يجب الإبلاغ عن الآثار الضريبية في حقوق الملكية. كما يمكن المناقشة بأن هذه المعاملة تتسجم مع المتطلب لوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ لمحاسبة الآثار الضريبية للمعاملات أو الأحداث بنفس الطريقة التي تحاسب فيها المنشأة تلك المعاملات أو الأحداث ذاتها. وإذا ارتبط الإقتطاع الضريبي ببند معين في بيان الدخل وبند حقوق ملكية، يجب توزيع الآثار الضريبية ذات العلاقة بين بيان الدخل وحقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٠ ولم يوافق آخرون، مجادلين بالقول أن الإقتطاع الضريبي يرتبط بمصروف تعويض الموظفين، أي بند معين في بيان الدخل فقط، وبالتالي يجب الإعتراف بكافة الآثار الضريبية للإقتطاع في بيان الدخل. وإن حققة أن السلطات الضريبية تطبق أسلوباً مختلفاً في قياس مبلغ الإقتطاع الضريبي لا يغير من هذه النتيجة. وهناك مناقشة أخرى تقيد بأن هذه المعاملة تتسجم مع الإطراء، لأن الإبلاغ عن المبالغ مباشرة في حقوق الملكية سيكون غير ملائم، نظراً لأن الحكومة ليست جهة مالكة للمنشأة.

إستنتاج ٣٢١ وأشار المجلس أنه إذا قبل المرء أنه قد يكون من المناسب لتقييد لصحاب أو على حساب حقوق الملكية الأثر الضريبي للفرق بين مبلغ الإقطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به حيثما كان ذلك الفرق مرتبطاً بالتغيرات في قيمة حصص حقوق الملكية، فقد يكون هناك أسباب أخرى لاختلاف مبلغ الإقطاع الضريبي عن إجمالي المصروف المعترف به. على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم قياس تاريخ المنح لكل من الأغراض المحاسبية والضريبية، لكن يمكن أن ينتج عن منهجية التقييم المستخدمة لأغراض الضريبية قيمة أعلى من المنهجية المستخدمة لأغراض المحاسبية (مثلاً يمكن تجاهل آثار الممارسة المبكرة عند تقييم خيار معين لأغراض الضريبية). ولم ير المجلس سبباً، في هذه الحالة، وراء وجوب قيد المنافع الضريبية الزائدة لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٢ وعلا إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه يجب الاعتراف بالآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بيان الدخل بعد أخذها في الحسبان عند تحديد مصروف الضريبة. ووافق المجلس على وجوب توضيح هذا الأمر في شكل مثال تطبيقي في إحدى التعديلات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٣٢٣ وخلال إعادة مدولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أعاد المجلس النظر في النقاط المذكورة أعلاه، واستنتج أن الآثار الضريبية للمعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة يجب توزيعها بين بيان الدخل وحقوق الملكية. ومن ثم درس للمجلس كيفية تنفيذ هذا التوزيع وللضحايا ذات العلاقة، مثل قياس الأصل الضريبي للمؤجل.

إستنتاج ٣٢٤ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل للفرق مؤقت قابل للإقطاع يقوم على أساس المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في فترات مستقبلية. وبناءً على ذلك، استنتج للمجلس أن قياس الأصل الضريبي للمؤجل يجب أن يستند إلى تقدير الإقطاع الضريبي المستقبلي. وإذا حدث تغييرات في سعر السهم تؤثر على الإقطاع الضريبي المستقبلي، فإن تقدير الإقطاع الضريبي المستقبلي المتوقع يجب أن يقوم على أساس سعر السهم الحالي.

إستنتاج ٣٢٥ وتتمتع هذه الاستنتاجات مع المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ فيما يتعلق بقياس الأصل الضريبي للمؤجل. غير أن هذا المنهج يختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي يقيس الأصل الضريبي للمؤجل على أساس المصروف التراكمي المعترف به. وقد رفض للمجلس أسلوب قياس بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للأصل الضريبي للمؤجل لأنه لا يتسم مع معيار المحاسبة الدولي ١٢. وكما أشرنا أعلاه، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي للمؤجل للفرق مؤقت قابل للإقطاع يعتمد على المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية. وإذا تم تطبيق تاريخ قياس لاحق لأغراض ضريبية، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقطاع الضريبي المصروف التراكمي إلا مصادفة. على سبيل المثال، إذا تم منح خيارات الأسهم للموظفين، واستلمت المنشأة إقطاع ضريبي تم قياسه على أنه الفرق بين سعر السهم ومعر الممارسة في تاريخ الممارسة، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقطاع الضريبي المصروف التراكمي. ومن خلال إسناد قياس الأصل الضريبي للمؤجل على أساس المصروف التراكمي، من المحتمل أن ينتج عن أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تفاوت في تقدير الأصل الضريبي للمؤجل أو مبالغة في تقديره. وفي بعض الحالات، كالحالة التي يصبح فيها سعر خيارات الأسهم أعلى من سعر السوق بشكل كبير، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصل الضريبي للمؤجل حتى عندما تكون إمكانية استرداد المنشأة لذلك الأصل هو أمر بعيد الاحتمال. والإستمرار في الاعتراف بالأصل الضريبي للمؤجل في هذه الحالة لا يعتبر فقط غير منسجم

مع معيار المحاسبة الدولي ١٢، بل أيضا غير منسجم مع تعريف الأصل الوارد في الإطار، ومتطلبات المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية فيما يخص الاعتراف بالأصول وقياسها، بما في ذلك متطلبات تقييم انخفاض القيمة.

إستنتاج ٣٢٦ واستنتج المجلس أيضا ما يلي:

(أ) إذا كان الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة استنتاج ٣٢٤) قل من المصروف التراكمي أو يعادله، يجب الاعتراف بالمنافع الضريبية ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) كضريبة دخل ويجب تضمينها في ربح أو خسارة للفترة.

(ب) إذا كان الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة استنتاج ٣٢٤) يتجاوز المصروف التراكمي، يجب الاعتراف بالمنافع الضريبية للزيادة ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) مباشرة في حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٧ ويمثل أسلوب التوزيع أعلاه ذلك الأسلوب المطبق في بيان معايير لمحاسبة المالية رقم ١٢٣ مع بعض الإستثناءات. أولاً، إن أسلوب التوزيع المذكور أعلاه يضمن أن إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل فيما يخص معاملة دفع محددة على أساس الأسهم لا تتجاوز المنافع الضريبية المستلمة في النهاية. ولم يوافق المجلس على المنهج الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي ينتج عنه أحياناً تجاوز إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل المنافع الضريبية المستلمة في النهاية، لأنه في بعض الحالات، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن يتم شطب الجزء غير المسترد من الأصل الضريبي المؤجل من حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٨ ثانياً، استنتج المجلس أن أسلوب التوزيع أعلاه يجب تطبيقه بغض النظر عن سبب اختلاف الإقتطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه) عن المصروف التراكمي. ويستند أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ إلى التشريع الضريبي الأمريكي، الذي تنشأ بموجبه المنافع الضريبية للزيادة المقيدة لحساب حقوق الملكية (إن وجدت) عن استخدام تاريخ قياس لاحق لأغراض الضريبة. ووافق المجلس مع المجاوبين الذين علقوا بقولهم أن المعاملة المحاسبية ينبغي أن يكون من الممكن تطبيقها في اختصاصات ضريبية مختلفة. وأبدى المجلس مخاوف حول أن ممثلة الطلب من المنشآت دراسة الأسباب وراء الاختلاف بين الإقتطاع الضريبي والمصروف التراكمي، ومحاسبة الآثار الضريبية وفقاً لذلك، هو أمر معقد جداً لتطبيقه بالتسليم عبر نطاق عريض من الاختصاصات الضريبية المختلفة.

إستنتاج ٣٢٩ وأشار المجلس إلى أنه ربما يحتاج إلى إعادة النظر في إستنتاجه بشأن محاسبة الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في المستقبل، مثلاً إذا رجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٢ بشكل أوسع.

محاسبة الأسهم الخاصة المحتفظ بها

إستنتاج ٣٣٠ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم إقتطاع استهلاك أسهم الخزينة من حقوق الملكية، ولن لا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة من بيع أسهم الخزينة أو إصدارها أو إلغائها. والمقابل المستلم عند البيع أو الإصدار اللاحق لأسهم الخزينة يتم قيده لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٣١ وهذا ينسجم مع الإطار. إن إعادة شراء الأسهم وإعادة إصدارها أو نقلها لاحقاً لأطراف أخرى تعتبر معاملات مع المشاركين في حقوق الملكية ويجب الاعتراف بها على أنها تغييرت في حقوق الملكية. وفي المعنى المحاسبي، لا يوجد فرق بين الأسهم التي يعاد شراؤها وإلغائها، والأسهم التي يعاد شراؤها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة. ففي كلتا الحالتين، ينطوي إعادة

الشراء على تكفق صادر للموارد لحملة الأسهم (أي للتوزيع)، يخفض بذلك من استثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى نحو مماثل، لا يوجد فرق بين الإصدار الجديد للأسهم وإصدار الأسهم المعاد شراؤها مسبقاً والمحتفظ بها في الخزينة. ففي كلتا الحالتين، هناك تكفق داخل للموارد من حملة الأسهم، يزيد بذلك من استثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى الرغم من أن الممارسة المحاسبية في بعض الإختصاصات تعامل الأسهم للخاصة المحتفظ بها كأصول، إلا أن هذا لا يتسجم مع تعريف الأصول للوارد في الإطار وأطر مفاهيم الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير، كما هو موضح في ورقة المناقشة (هامش الفقرة ٧.٤ من ورقة المناقشة، تم صياغتها سابقاً في هامش الفقرة استنتاج ٧٢).

استنتاج ٣٣٢ نظراً لأن أسهم الخزينة تعامل كأصول في بعض الإختصاصات، فمن الضروري تغيير تلك المعاملة المحاسبية عند تطبيق هذا المعيار، لأنه بخلاف ذلك ستواجه المنشأة بندين من المصاريف - مصروف نشأ عن معاملة الدفع على أساس الأسهم (الاستهلاك للبضاعة والخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أداة حقوق الملكية) ومصروف آخر نشأ عن تخفيض قيمة "الأصل" لأسهم الخزينة الصادرة أو المنقولة للموظفين بسعر ممارسة أقل من سعر شراءها.

استنتاج ٣٣٣ ومن هنا، استنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في الفقرات ذات العلاقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المتعلقة بأسهم الخزينة يجب تطبيقها أيضاً على أسهم الخزينة المشتراة، أو المباعة، أو الصادرة، أو الملغاة فيما يتعلق بخطة أسهم الموظفين أو ترتيبات الدفع الأخرى على أساس الأسهم.

المحتويات

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

الفقرات	
٤-١ تنفيذ	تعريف تاريخ المنح
٧-٥ تنفيذ	تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموظفين
٨ تنفيذ	الترتيبات الإنتقالية
٢٢-٩ تنفيذ	أمثلة توضيحية
١٧-٩ تنفيذ	المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة
١٩-١٨ تنفيذ	المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد
٢٢-٢٠ تنفيذ	ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل للتقد
٢٣ تنفيذ	إفصاحات توضيحية

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

ترافق هذه الإرشادات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لكنها ليس جزء منه.

تعريف تاريخ المنح

تنفيذ ١ يُعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تاريخ المنح على أنه التاريخ الذي توافق فيه المنشأة والموظف (أو طرف آخر يقدم خدمات مشابهة) على اتفاق دفع على أساس الأسهم، حيث يكون لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لبنود وشروط الاتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة للطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أية أدوات حقوق ملكية للمنشأة، بشرط استيفاء شروط الاستحقاق المحددة، إن وجدت. وإذا كانت تلك الاتفاقية تخضع لعملية موافقة (مثلاً من قبل حملة الأسهم)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

تنفيذ ٢ وكما هو مذكور أعلاه، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفين على اتفاق دفع على أساس الأسهم. وستعمل كلمة "يوافق" في معناها اللغوي العادي، والذي يعني أنه يجب أن يكون هناك عرض وقبول لذلك المرض. وعليه لا يعتبر تاريخ تقديم العرض من قبل طرف معين لطرف آخر هو تاريخ المنح. بل يكون تاريخ المنح هو تاريخ قبول ذلك للطرف الآخر للمرض. وفي بعض الحالات، يوافق الطرف المقابل بصرحة على الاتفاق، من خلال مثلاً توقيع العقد، وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون الاتفاق ضمنيًا، مثلاً بالنسبة للحديد من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، تثبت موافقة الموظفين من خلال بدئهم في تقديم الخدمات.

تنفيذ ٣ وزيادة على ذلك، يجب أن يكون لدى كلا الطرفين فهم مشترك لبنود وشروط الاتفاق للوصول إلى موافقتهما على اتفاق الدفع على أساس الأسهم. ولهذا، إذا تم الاتفاق على بعض بنود وشروط الاتفاق في تاريخ معين، في حين تم الاتفاق على بقية البنود والشروط في تاريخ لاحق، فإن تاريخ للمنح يكون هو التاريخ الأخير، أي عندما تتم الموافقة على جميع البنود والشروط. على سبيل المثال، إذا وافقت المنشأة على إصدار خيارات أسهم لموظف معين، لكن سيتم تحديد سعر ممارسة الخيارات من قبل لجنة تعويضات تجتمع في غضون ثلاثة أشهر، فيكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يتم فيه تحديد سعر للممارسة من قبل لجنة التعويضات.

تنفيذ ٤ في بعض الحالات، يمكن أن يصالف تاريخ المنح بعد أن يبدأ الموظفون الذي تم منحهم أدوات حقوق ملكية بتقديم الخدمة. على سبيل المثال، إذا كان منح أدوات حقوق الملكية خاضع لموافقة حملة الأسهم، يمكن أن يصالف تاريخ المنح بعد عدة أشهر من بدء الموظفين تقديم الخدمات فيما يخص ذلك المنح. ويتضمن هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات المقدمة عند استلامها. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح (مثل تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في نهاية فترة الإبلاغ)، لأغراض الاعتراف بالخدمات المستلمة خلال الفترة بين تاريخ بدء الخدمة وتاريخ المنح. وما أن يتم تحديد تاريخ المنح، على المنشأة مراجعة التقدير السابق بحيث تعتمد المبالغ المعترف بها مقابل للخدمات المستلمة فيما يخص المنح في النهاية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح.

تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموظفين

- تنفيذ ٥ بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مشابهة) التي تقلص بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تقتضي الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة قبيل تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه لأطراف المقابل الخدمة.
- تنفيذ ٦ إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في أكثر من تاريخ واحد، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في كل تاريخ يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات. وعلى المنشأة تطبيق تلك القيمة العادلة عند قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة في ذلك التاريخ.
- تنفيذ ٧ غير أنه يمكن استخدام تقدير تقريبي في بعض الحالات. على سبيل المثال، إذا استلمت منشأة خدمات بشكل متواصل خلال فترة ثلاثة أشهر، ولم يتغير سعر السهم فيها بصورة ملحوظة خلال تلك الفترة، يمكن أن تستخدم المنشأة متوسط سعر السهم خلال فترة الثلاثة أشهر عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

الترتيبات الإحتقالية

- تنفيذ ٨ في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، تطبيق متطلبات هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية (أي عمليات المنح غير تلك المحددة في الفقرة ٥٣ من هذا المعيار)، إذا لصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، التي تم قياسها في تاريخ القياس. على سبيل المثال، تتضمن أدوات حقوق الملكية تلك أدوات حقوق ملكية لأصحت بشأنها المنشأة عن معلومات في ملاحظات بياناتها المالية يقتضيها - في الولايات المتحدة - بيان معلنير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "محاسبة التعويضات على أساس الأسهم".

أمثلة توضيحية

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

- تنفيذ ٩ بالنسبة للمعاملات التي يتم تسويتها بحقوق الملكية التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تنص الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أن شروط الإستحقاق، عدا عن شروط السوق،^{*} لا تؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس (أي تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة). وبدلاً من ذلك، تؤخذ شروط الإستحقاق في الحسبان عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند بشكل أساسي المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية المملوكة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وعليه، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الإعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، مثل أن يحقق الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة محددة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء. ويُعرف هذا الأسلوب المحاسبي بأسلوب تاريخ المنح المعطل، لأن عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في

* في بقية هذه الفقرة، تستلني منشأة شروط الاستحقاق الإشارة إلى شروط السوق، التي تخضع لمتطلبات الفقرة ٢١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

تحديد مبلغ المعاملة يتم تحديده ليعكس نتيجة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، لكن لا يجري أي تعديل على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. ويتم تقدير تلك القيمة العادلة في تاريخ المنح (بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقومون بخدمات مماثلة) ولا يتم مراجعتها لاحقاً. ومن هنا، لا تؤخذ بالإعتبار الزيادة أو النقصان في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بعد تاريخ المنح عند تحديد مبلغ المعاملة (باستثناء قياس القيمة العادلة المتزايدة للمنقولة إذا تم لاحقاً تعديل منح أدوات حقوق الملكية).

١٠ تنفيذ هذه المتطلبات، تنص الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن تعترف المنشأة بالبطاعة أو للخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير - إن لزم الأمر - إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم استحقاقها في النهاية (بمراجعة متطلبات الفقرة ٢١ المنقولة بشروط السوق).

١١ وفي الأمثلة لئلا، تستحق جميع خيارات الأسهم الممنوحة في نفس الوقت، في نهاية فترة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستحق خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة في أقساط خلال فترة الإستحقاق. لنفرض مثلاً أنه قد تم منح أحد الموظفين ١٠٠ خيار سهم، سيتم استحقاقها في أقساط بمقدار ٢٥ خيار سهم في نهاية كل سنة من السنوات الأربع القائمة. ولتطبيق متطلبات هذا المعيار، على المنشأة أن تعامل كل قسط على أنه منح منفصل لخيار سهم، لأن كل قسط له فترة استحقاق مختلفة، وبناءً عليه سوف تختلف القيمة العادلة لكل قسط (لأن طول مدة فترة الإستحقاق تؤثر، على سبيل المثال، على التوزيعات المحتملة للتكاليف النقدية الدائنة عن ممارسة الخيارات).

تنفيذ: مثال ١

خلفية

تمنح إحدى المنشآت ١٠٠ خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وكل عملية منح مشروطة بعمل الموظف لدى المنشأة للثلاث سنوات المقبلة. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار سهم هي ١٥ وحدة عملة M.

وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ٢٠% من الموظفين سيتركزون العمل خلال فترة الثلاث سنوات وبالتالي سيفقدون حقهم في خيارات الأسهم.

...يتبع

تنفيذ: مثال ١

تطبيق المتطلبات

الحالة الأولى

إذا سارت الأمور بالضبط كما هو متوقع، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية خلال فترة الاستحقاق، بالنسبة للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم.

السنة	الإحتساب	مصرفو التعويض للفترة وحدة عملة	مصرفو التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٠\%$ $\times ١٥ \times$ وحدة عملة $\times ٣/١$ سنوات	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٠\%$ $\times ١٥ \times$ وحدة عملة $\times ٣/٢$ سنوات) - ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٣	(٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٠\%$ $\times ١٥ \times$ وحدة عملة $\times ٣/٣$ سنوات) - ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠

الحالة الثانية

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٢٠ موظفا. وترجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين التاركين للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ٢٠% (١٠٠ موظف) إلى ١٥% (٧٥ موظف). وخلال السنة الثانية، يترك ٢٢ موظفاً آخرًا للعمل. وترجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين التاركين للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ١٥% إلى ١٢% (٦٠ موظف). وخلال السنة الثالثة، يترك ١٥ موظفاً آخرًا للعمل، وبهذا فإن ما مجموعه ٥٧ موظفاً فقدوا حقوقهم في خيارات الأسهم خلال فترة الثلاث سنوات، وما مجموعه ٤٤,٣٠٠ خيار منهم (٤٤٣ موظف $\times ١٠٠$ خيار لكل موظف) تم استحقاقه في نهاية السنة الثالثة.

السنة	الإحتساب	مصرفو التعويض للفترة وحدة عملة	مصرفو التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٥\%$ $\times ١٥ \times$ وحدة عملة $\times ٣/١$ سنوات	٢١٢,٥٠٠	٢١٢,٥٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٨\%$ $\times ١٥ \times$ وحدة عملة $\times ٣/٢$ سنوات) - ٢١٢,٥٠٠ وحدة عملة	٢٢٧,٥٠٠	٤٤٠,٠٠٠
٣	(٤٤,٣٠٠ خيار $\times ١٥ \times$ وحدة عملة) - ٤٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٢٤,٥٠٠	٦٦٤,٥٠٠

(١) في هذا المثال وجميع الأمثلة الأخرى الواردة في هذه الإرشادات، يتم التعبير عن المبالغ النقدية بوحدات العملة.

تنفيذ ١٢ في الحالة الأولى، كان منح خيارات الأسهم مشروطًا بإتمام الموظفين لفترة خدمة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون منح خيار السهم أو السهم مشروطًا بتحقيق هدف أداء محدد. وتوضح الأمثلة ٢، ٣، ٤ تطبيق هذا المعيار على عمليات منح خيارات الأسهم أو الأسهم بشروط أداء (عدا عن شروط السوق، التي نوقشت في الفترة لتنفيذ ١٣) والموضحة في المثلين ٥ و ٦). وفي الحالة الثانية، تنقوت طول فترة الاستحقاق، اعتمادًا على الوقت الذي يتم فيه استيفاء شرط

الأداء. وتقتضي الفترة ١٥ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة طول فترة الإستحقاق للمتوقعة، اعتماداً على أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء، ومراجعة ذلك للتقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق من الممكن أن تختلف عن التقديرات المسبقة.

تنفيذ: مثال ٢

للمنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه طول فترة الإستحقاق.

خلفية

في بداية السنة الأولى، تملك المنشأة ١٠٠ سهم لكل موظف مما مجموعه ٥٠٠ موظف، مشروطة ببقاء الموظفين في خدمة المنشأة خلال فترة الإستحقاق. وسيتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الأولى إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٨%، وفي نهاية السنة الثانية إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٣% سنوياً خلال فترة سنتين، وفي نهاية السنة الثالثة إذا زادت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٠% سنوياً خلال فترة ثلاث سنوات. وللأسهم قيمة عادلة مقدارها ٣٠ وحدة عملة للسهم في بداية السنة الأولى، ولتي تعادل سعر السهم في تاريخ المنح. ولا يتوقع أن يتم دفع توزيعات الأرباح خلال فترة الثلاث السنوات.

وبحلول نهاية السنة الأولى، زادت أرباح المنشأة بنسبة ١٤%، وترك ٣٠ موظفاً العمل لدى المنشأة. وتتوقع المنشأة أن تستمر الأرباح بالإرتفاع بنسبة مماثلة في السنة الثانية، وبالتالي فهي تتوقع أن يتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. كما تتوقع المنشأة، على أساس احتمالية متوسط المرجح، أن يترك ٣٠ موظفاً آخرين للعمل خلال السنة الثانية، ولهذا تتوقع أن يستحق ٤٤٠ موظفاً ١٠٠ سهم لكل منهم في نهاية السنة الثانية.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ازدادت أرباح المنشأة بنسبة ١٠% فقط، وبالتالي لم يتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. وترك ٢٨ موظفاً العمل خلال السنة. وتتوقع المنشأة أن يترك ٢٥ موظف آخر العمل خلال السنة الثالثة، وأن أرباح المنشأة ستزداد بنسبة ٦% على الأقل، محققة بذلك معدل ١٠% سنوياً.

وبحلول نهاية السنة الثالثة، ترك ٢٣ موظف العمل لدى المنشأة، ولزادت أرباح المنشأة بنسبة ٨%، نتج عنها زيادة بنسبة ١٠,٦٧%. وبناء عليه، استلم ٤١٩ موظفاً ١٠٠ سهم في نهاية السنة الثالثة.

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف التعويض للكمي وحدة عملة
١	٤٤٠ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٢/١	٦٦٠,٠٠٠	٦٦٠,٠٠٠
٢	٤١٧ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × (٣/٢) - ٦٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٤,٠٠٠	٨٣٤,٠٠٠
٣	٤١٩ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × (٣/٣) - ٨٣٤,٠٠٠ وحدة عملة	٤٢٣,٠٠٠	١,٢٥٧,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٣

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه عدد أدوات حقوق الملكية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة (أ) خيارات أسهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ١٠٠ موظف يعملون في دائرة المبيعات. وسيتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في خدمة المنشأة، وأن يزداد حجم مبيعات منتج معين بنسبة ٥% على الأقل سنوياً. إذا زاد حجم مبيعات المنتج بمعدل ٥ - ١٠%، سيستلم كل موظف ١٠٠ خيار سهم. أما إذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٠ - ١٥%، سيستلم كل موظف ٢٠٠ خيار سهم. وإذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٥% أو أكثر، سيستلم كل موظف ٣٠٠ خيار سهم.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة (أ) أن لخيارات الأسهم قيمة عادلة مقدارها ٢٠ وحدة صلة لكل خيار. وتقدر أيضاً أن حجم مبيعات المنتج سيزيد بمعدل ١٠-١٥% سنوياً، ولهذا تتوقع بأن يستحق كل موظف، يبقى في الخدمة حتى نهاية السنة الثالثة، ٢٠٠ خيار سهم. وتقدر المنشأة على أساس إحصائية المتوسط المرجح أن يترك ٢٠% من الموظفين للعمل قبل نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الأولى، ترك ٧ موظفون العمل ولا تزال المنشأة تتوقع أن يترك ما مجموعه ٢٠ موظفاً العمل بحلول نهاية السنة الثالثة. وبناءً عليه، تتوقع المنشأة بأن يبقى ٨٠ موظفاً في الخدمة لفترة الثلاث سنوات. وقد ارتفعت مبيعات المنتج بنسبة ١٢% وتتوقع المنشأة استمرار نسبة الزيادة هذه خلال السنتين القادمتين.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ترك ٥ موظفين آخرين العمل، ما جعل مجموع الموظفين المتارين للعمل يصل إلى ١٢ موظف حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يترك ثلاثة موظفين فقط للعمل خلال السنة الثالثة، ولهذا تتوقع بأن يترك ما مجموعه ١٥ موظف العمل خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي يتوقع بقاء ٨٥ موظفاً في العمل. وقد ارتفع حجم مبيعات المنتج بما نسبته ١٨%، ما نتج عنه معدل ١٥% خلال السنتين حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يصل متوسط المبيعات إلى ما نسبته ١٥% أو أكثر خلال فترة الثلاث سنوات، ولذا تتوقع أن يستلم كل موظف مبيعات ٣٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الثالثة، ترك موظفان آخران العمل. وبهذا يصبح مجموع الموظفين الذين تركوا للعمل ١٤ موظفاً خلال فترة الثلاث سنوات، في حين بقي ٨٦ موظفاً. وزاد حجم مبيعات المنشأة بما نسبته ١٦% خلال فترة ثلاث سنوات. وبهذا فإن كل موظف من الموظفين البالغ عددهم ٨٦ موظف يستلم ٣٠٠ خيار سهم.

يتبع...

...يُتبع

تنفيذ: مثال ٣

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف للتعويض لشركمي وحدة عملة
١	٨٠ موظف × ٢٠٠ خيار × وحدة عملة ٣/١ ×	١٠٦,٦٦٧	١٠٦,٦٦٧
٢	(٨٥) موظف × ٢٠٠ خيار × وحدة عملة ٣/٢ × - ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	٢٣٣,٣٣٣	٣٤٠,٠٠٠
٣	(٨٦) موظف × ٢٠٠ خيار × وحدة عملة ٣/٣ × - ٣٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٦,٠٠٠	٥١٦,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٤

المنح وفق شروط أداء معين، يختلف فيه سعر الممارسة

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة لحد الموظفين للتفويضين ١٠,٠٠٠ خيار منهم، مشروطا ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. إن سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة. غير أن هذا السعر ينخفض إلى ٣٠ وحدة عملة إذا زلت أرباح المنشأة بما لا يقل عن ١٠% منوها خلال فترة الثلاث سنوات.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة أن القيمة للعلة لخيارات الأسهم، بسعر ممارسة مقداره ٣٠ وحدة عملة، هو ١٦ وحدة عملة لكل خيار. وإذا كان سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة، تقدر المنشأة أن لخيارات الأسهم قيمة عجلة هي ١٢ وحدة عملة لكل خيار.

خلال السنة الأولى، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٢%، وتتوقع أن تستمر أرباحها بالإرتفاع وفق هذا المعدل خلال السنتين القادمتين. ولهذا فإن المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة، وبالتالي سيكون لخيارات الأسهم سعر ممارسة هو ٣٠ وحدة عملة.

خلال السنة الثانية، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٣%، ولا تزال المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة.

خلال السنة الثالثة، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ٣% فقط، وبالتالي لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة. ويكمل للموظف التنفيذي ٣ سنوات في الخدمة، وبهذا يستوفي شرط الخدمة. ولأنه لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة، يكون لخيارات الأسهم المستحقة البالغ عددها ١٠,٠٠٠ سعر ممارسة مقداره ٤٠ وحدة عملة.

...يُتبع

...يُتبع

تنفيذ: مثال ٤

تطبيق المتطلبات

لأن سعر للممارسة يتباين اعتماداً على نتيجة شرط الأداء الذي لا يكون عبارة عن شرط سوق، لا يُؤخذ في الحسبان أثر شرط الأداء ذلك (أي إجمالاً أن يكون سعر للممارسة هو ٤٠ وحدة عملة وإمكانية أن يكون سعر للممارسة هو ٣٠ وحدة عملة) عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلاً من ذلك، تُقدر المنشأة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح بموجب كل سيناريو (أي سعر للممارسة ٤٠ وحدة عملة وسعر للممارسة ٣٠ وحدة عملة) وتراجع بشكل أساسي مبلغ المعاملة لتعكس نتيجة شرط الأداء، كما هو موضح أدناه.

المنحة	الصاب	مصرفو التعويض للفترة	مصرفو التعويض التركلي
١	١٠,٠٠٠ خيار ١٦ × وحدة عملة $\frac{3}{1}$	٥٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٣,٣٣٣ وحدة عملة
٢	(١٠,٠٠٠ خيار ١٦ × وحدة عملة $\frac{3}{2}$) - ٥٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٣,٣٣٤	١٠٦,٦٦٧
٣	(١٠,٠٠٠ خيار ١٢ × وحدة عملة $\frac{3}{3}$) - ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	١٣,٣٣٣	١٢٠,٠٠٠

تنفيذ ١٣ تقتضي للفقرة ٢١ من هذا المعيار أن تُؤخذ في الاعتبار شروط السوق، مثل سعر السهم المستهدف والذي يكون الإحتقاق (أو قابلية للممارسة) مشروطاً به، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولذلك، وبالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، تُعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يفي بكافة الشروط التي تُستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال المدة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا يتم تحقيق شرط السوق ذلك. ويوضح المثال "٥" هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٥

المنح وفق شروط سوق معين

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطة ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. غير أنه لا يمكن ممارسة خيارات الأسهم ما لم يرتفع سعر السهم من ٥٠ وحدة عملة في بداية السنة الأولى إلى ما يزيد عن ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة. فإذا كان سعر الممارسة أكثر من ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة، فيمكن ممارسة خيارات الأسهم في أي وقت خلال السنوات السبع المقبلة، أي بحلول نهاية السنة العشرة.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير للخيارات، يأخذ في الاعتبار احتمال أن يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي تصبح خيارات الأسهم قابلة للممارسة)، واحتمال أن لا يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي يتم إلغاء الخيارات). وتقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفق شرط السوق هذا بمقدار ٢٤ وحدة عملة لكل خيار.

تطبيق المتطلبات

لأن الفقرة ٢١ من هذا المعيار تقتضي من المنشأة الاعتراف بالخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلا الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طيلة الفترة المحددة للخدمة)، وبغض النظر عما إذا يتم استيفاء شرط السوق ذلك، فإنه لا يشكل فرقا ما إذا تحقق سعر السهم المستهدف أم لا. إن احتمال عدم تحقيق سعر السهم المستهدف قد أخذ بالإعتبار مسبقا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم بتاريخ المنح. لذلك، إذا توفقت المنشأة بقاء الموظف التنفيذي لإتمام فترة خدمة الثلاث سنوات، وأتمها بالفعل، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١، ٢ و ٣:

المنح	الإحتساب	مصرف	مصرف
		التعويض للفترة	التعويض التراكمي
		وحدة عملة	وحدة عملة
١	١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة × ٣/١	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
٢	(١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة × ٣/٢) - ٨٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
٣	(١٠,٠٠٠ خيار × ٢٤ وحدة عملة) - ١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠

وكما هو مشار إليه أعلاه، يتم الاعتراف بهذه المبالغ بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. لكن إذا ترك الموظف التنفيذي العمل خلال السنة الثانية (أو الثالثة)، فإن المبلغ المعترف به خلال السنة الأولى (والثانية) سيتم عكسه في السنة الثانية (أو الثالثة). وهذا سببه أن شرط الخدمة، خلافا لشرط السوق، لم يؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلا من ذلك، يؤخذ شرط الخدمة بالإعتبار عن طريق تعديل مبلغ المعاملة ليستند على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية، وفقا للفقرتين ١٩ و ٢٠ من هذا المعيار.

تتفيذ ١٤ في المثال ٥، لم تغير نتيجة شرط السوق من طول فترة الإستحقاق، لكن إذا تبين طول فترة الإستحقاق اعتمادا على الوقت الذي يتم فيه تحقيق شرط الأداء، تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تفترض المنشأة أن الخدمات التي يجب تقديمها من الموظفين كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة سوف يتم استلامها في المستقبل خلال فترة الإستحقاق. ويطلب من المنشأة تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء. وإذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط السوق، فإن تقدير طول فترة الإستحقاق المتوقعة يجب أن ينسجم مع الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، ولا يتم مراجعته لاحقا. ويوضح المثال ٦* هذه المتطلبات.

تقديز: مثال ٦

المنح وفق شرط سوق معين، تختلف فيه طول فترة الإستحقاق

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ خيار سهم منها عشرة سنوات لكل موظف تقديزي من ما مجموعه ١٠ موظفين. وتصبح خيارات الأسهم مستحقة وقابلة للممارسة فوراً، عندما يزداد سعر السهم في المنشأة من ٥٠ وحدة عملة إلى ٧٠ وحدة عملة، بشرط بقاء الموظف التقديزي في الخدمة لحين تحقيق سعر السهم المستهدف.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير الخيارات، يأخذ في الاعتبار احتمالية تحقيق سعر السهم للمستهدف خلال مدة الخيارات التي تمتد إلى عشر سنوات، واحتمالية عدم تحقيق سعر السهم المستهدف، وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح هو ٢٥ وحدة عملة لكل خيار. ووفق نموذج تسعير الخيارات، تحدد المنشأة أن طريقة توزيع تواريخ الإستحقاق الممكنة هي خمس سنوات. وبعبارة أخرى، من بين جميع النتائج المحتملة، فإن أكثر نتيجة محتملة لشرط السوق هي أن سعر السهم المستهدف سوف يتحقق في نهاية السنة الخامسة. ولذلك، تقدر المنشأة أن فترة الإستحقاق المتوقعة هي ٥ سنوات. كما تقدر أيضاً أن موظفين تقديزيين إثنيين يكونان قد تركا للعمل بحلول نهاية السنة الخامسة، ولهذا فإنها تتوقع أن ٨,٠٠٠ من خيارات الأسهم سيتم استحقاقها (١٠,٠٠٠ خيار سهم \times ٨ موظفين تقديزيين) في نهاية السنة الخامسة.

وخلال السنوات ١-٤، تستمر المنشأة في تقديرها بأن ما مجموعه موظفين تقديزيين إثنيين سيتركان العمل بحلول نهاية السنة الخامسة. غير أن ما مجموعه ٣ موظفين تقديزيين قد تركوا العمل في السنة الثالثة والرابعة والخامسة على التوالي. ويتحقق سعر السهم المستهدف في نهاية السنة السادسة. ويترك موظف تقديزي آخر العمل خلال السنة السادسة، قبل أن يتحقق سعر السهم المستهدف.

...يتبع

... يتبع
تطبيق: مثال ٦

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تعرف المنشأة بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق المتوقعة، كما هو مقرر في تاريخ المنح، كذلك تقتضي من المنشأة عدم مراجعة ذلك للتقدير. ولهذا فإن المنشأة تعرف بالخدمات المستلمة من الموظف التنفيذيين خلال فترة ١-٥ سنوات. وبالتالي، فإن مبلغ المعاملة يقوم بشكل رئيسي على أساس ما مقداره ٧٠,٠٠٠ خیار منهم (١٠,٠٠٠ خیار سهم \times ٧ موظفين تنفيذيين يبقون في الخدمة حتى نهاية السنة الخامسة). وبالرغم من ترك موظف تنفيذي لآخر العمل خلال السنة السادسة، إلا أنه لا يجري أي تعديل، لأن الموظف التنفيذي كان قد أتم مسبقاً فترة الإستحقاق المتوقعة وهي ٥ سنوات. ولهذا فإن المنشأة تعرف بالمبالغ التالية في السنوات ١-٥.

السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٨٠,٠٠٠ خیار \times ٢٥ وحدة عملة \times ١/٥	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٢	(٨٠,٠٠٠ خیار \times ٢٥ وحدة عملة \times ٢/٥) - ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
٣	(٨٠,٠٠٠ خیار \times ٢٥ وحدة عملة \times ٣/٥) - ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠
٤	(٨٠,٠٠٠ خیار \times ٢٥ وحدة عملة \times ٤/٥) - ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠
٥	(٧٠,٠٠٠ خیار \times ٢٥ وحدة عملة) - ١,٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٥٠,٠٠٠	١,٧٥٠,٠٠٠

تنفيذ ١٥ تبين الفقرات ٢٦-٢٩ و ٢-ب٤٤ من هذا المعيار متطلبات تنطبق في حال أعيد تسعير خيار السهم (أو عدلت المنشأة خلافا لذلك بنود أو شروط اتفاق الدفع على أساس الأسهم). وتوضح الأمثلة ٧-٩ بعض هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٧

منح خيارات الأسهم التي تم إعادة تسعيرها لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ خيار سهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وتكون كل عملية منح مشروطة ببقاء الموظف في الخدمة لثلاث سنوات قادمة. تقدر المنشأة أن القيمة للعادلة لكل خيار هي ١٥ وحدة عملة. وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ١٠٠ موظف سيتركون العمل لدى المنشأة خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي سيخسرون حقوقهم في خيارات الأسهم.

لتفرض أن ٤٠ موظفاً يتركون العمل خلال السنة الأولى. ولنفرض أيضاً أنه بحلول نهاية السنة الأولى، إنخفض سعر السهم في المنشأة، وتعيد المنشأة تسعير خيارات أسهمها، وأن خيارات الأسهم المعاد تسعيرها تستحق في نهاية السنة الثالثة. تقدر المنشأة أن ٧٠ موظفاً إضافياً سيتركون العمل خلال السنة الثانية والثالثة، وبالتالي فإن المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإحتقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١١٠ موظفين. وخلال السنة الثانية، يترك المنشأة ٢٥ موظفاً إضافياً، وتقدر المنشأة أن يترك ٣٠ موظفاً إضافياً للعمل خلال السنة الثالثة، ليصبح المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإحتقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١٠٥ موظفين. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ما مجموعه ٢٨ موظفاً، فيصبح المجموع هو ١٠٣ موظفين توقفوا عن العمل خلال فترة الإحتقاق. أما بالنسبة للموظفين الباقين البالغ عددهم ٣٩٧، يتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة.

تقدر المنشأة أنه، في تاريخ إعادة التسعير، تكون القيمة للعادلة لكل من خيارات الأسهم الأصلية الممنوحة (أي قبل أن يؤخذ إعادة التسعير في الحسبان) هو ٥ وحدة عملة وأن للقيمة للعادلة لكل خيار سهم معاد تسعيره هو ٨ وحدة عملة.

يتم...

... يتبع

تنفيذ: مثال ٧

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار أن نعترف المنشأة بأثر التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة لإلتحاق الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظفين. إذا زاد التعديل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة)، التي تم قياسها قبل وبعد التعديل، فإن الفقرة ب٤٣ من الملحق 'ب' تقتضي أن تشمل المنشأة للقيمة للعادلة المتزايدة للممنوحة (أي الفرق بين القيمة للعادلة لأداة حقوق الملكية المعدلة وأداة حقوق الملكية الأصلية، مقدراً كل منها كما في تاريخ التعديل) في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإذا حدث التعديل خلال فترة الاستحقاق، فإن القيمة للعادلة للمتزايدة الممنوحة يجب أن تشمل في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، إضافة إلى المبلغ الذي يقوم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، والذي يتم الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق الأصلية.

إن القيمة المتزايدة هي ٣ وحدة عملة لكل خيار سهم (٨-٥ وحدة عملة). ويتم الإعتراف بهذا المبلغ خلال السنتين المتتيلتين من فترة الاستحقاق، إضافة إلى مصروف التعويض القائم على أساس قيمة الخيار الأصلي البالغة ١٥ وحدة عملة.

المبالغ المعترف بها للسنوات ١-٣ هي كما يلي:
الإحتساب

مصرف التعويض التركلي وحدة عملة	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة		
١٩٥,٠٠٠	١٩٥,٠٠٠	١٥٠ × موظف × ١٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة × ٣/١	١
٤٥٤,٢٥٠	٢٥٩,٢٥٠	١٥٠ × موظف × ١٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة × ٣/٢ + ٣ وحدة عملة × ٢/١ - ١٩٥,٠٠٠ وحدة عملة	٢
٧١٤,٦٠٠	٢٦٠,٣٥٠	١٥٠ × موظف × ١٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة + ٣ وحدة عملة - ٤٥٤,٢٥٠ وحدة عملة	٣

تنفيذ: مثال ٨

منح خيارات الأسهم وفق شروط استحقاق معين يتم تعديله لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لكل عضو في فريق المبيعات لديها، مشروطة ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، وأن يبيع الفريق أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة من منتج معين خلال فترة ثلاث سنوات. إن القيمة للعلة لخيارات الأسهم هي ١٥ وحدة عملة في تاريخ المنح.

وخلال السنة الثانية، تزيد المنشأة من المبيعات المستهدفة إلى ١٠٠,٠٠٠ وحدة. وبحلول نهاية السنة الثالثة، تكون المنشأة قد باعت ٥٥,٠٠٠ وحدة فقط، وتم إلغاء خيارات الأسهم. وبقي في الخسمة ١٢ عضواً من فريق المبيعات طوال فترة الثلاث سنوات.

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٠ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة، بالنسبة لشروط أداء معين لا يكون عبارة عن شرط سوق، بالخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير - إن لزم الأمر - إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البلود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. إضافة لذلك، تحدد الفقرة ب'٤٤ج' من الملحق ب' أنه إذا علنت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بطريقة لا ينفذ منها الموظفون، فإن المنشأة لا تأخذ في حسابها الشروط المعلنة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عند تطبيق متطلبات الفقرة ١٩-٢١ من هذا المعيار.

يتبع...

...يتبع

تطبيق: مثال ٨

وعليه، ولأن التعديل على شرط الأداء قل من احتمال استحقاق خيارات الأسهم، الأمر الذي لم يكن مفيداً للموظفين، فإن المنشأة تتجاهل شرط الأداء المعدل عند الإعراف بالخدمات المستلمة. وبدلاً من ذلك، تستمر في الإعراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات على أساس الشروط الأصلية التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وبهذا فإن المنشأة تعترف بالنهاية بمصروف لتعويض التركمي بمقدار ١٨٠,٠٠٠ وحدة عملة خلال فترة الثلاث سنوات (٢ موظف × ١٠٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة).

وكان سيتم التوصل إلى نفس النتيجة إذا قامت المنشأة، بدلاً من تعديل هدف الأداء، بزيادة عدد السنوات للخدمة المطلوبة لاستحقاق خيارات الأسهم من ٢ سنوات إلى ١٠ سنوات. ولأن مثل هذا التعديل يقلل من احتمالية استحقاق الخيارات، الأمر الذي لن يكن مفيداً للموظفين، فإن المنشأة لن تأخذ بالإعتراف شرط الخدمة المعدل عند الإعراف بالخدمات المستلمة. وبدلاً من ذلك، فإنها تعترف بالخدمات المستلمة من الموظفين البالغ عددهم ١٢ موظف الذين بقوا في الخدمة طوال فترة الإستهقاق الأصلية التي امتدت لثلاث سنوات.

تطبيق: مثال ٩

منح الأسهم، مع بديل نقدي يتم إضافته لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، منحت المنشأة ١٠,٠٠٠ سهم بقيمة عائدة تبلغ ٢٣ وحدة عملة لكل سهم إلى أحد الموظفين التنفيذيين، مشروطة بإتمام ثلاث سنوات خدمة. وبحلول نهاية السنة الثانية، انخفض سعر السهم إلى ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. وفي ذلك التاريخ، تضيف المنشأة بديلاً نقدياً إلى المنح، يستطيع الموظف التنفيذي بموجبه الاختيار بين استلام ١٠,٠٠٠ سهم أو نقداً مساوياً لقيمة الأسهم البالغ عددها ١٠,٠٠٠ في تاريخ الإستهقاق. يكون سعر السهم هو ٢٢ وحدة عملة في تاريخ الإستهقاق.

تطبيق المتطلبات

وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ المنح.

...يتبع

... يتبع
تنفيذ: مثال ٩

وزيادة على ذلك، فإن إضافة البديل التقدي في نهاية السنة المالية يخلق التزاماً بالتسوية نقداً. ووفقاً لمتطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد (التقاربات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار)، تعترف المنشأة بالتزام التسوية نقداً في تاريخ التعديل، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل والحد الذي يتم فيه استلام الخدمات المحددة. وزيادة على ذلك، تقوم المنشأة بإعادة قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ إيلاج وفي تاريخ التسوية، مع أي تغييرات في القيمة العادلة المعترف بها في أرباح أو خسائر الفترة. ولهذا، فإن المنشأة تعترف بالمبلغ التالي:

السنة	الإحتساب	المصرف	حقوق الملكية	التزام
		وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
١	مصرف التعويض للسنة: ١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/١	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
٢	مصرف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/٢) - ١١٠,٠٠٠ وحدة عملة إعادة تصنيف حقوق الملكية إلى الالتزامات: ١٠,٠٠٠ سهم × ٢٥ وحدة عملة × ٣/٢	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
			(١٦٦,٦٦٧)	١٦٦,٦٦٧
٣	مصرف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٣/٣) - ٢٢٠,٠٠٠ وحدة عملة تعديل الالتزام إلى القيمة العادلة للإفصال: (١٦٦,٦٦٧ وحدة عملة + ٨٣,٣٣٣ وحدة عملة) - (٢٢ وحدة عملة × ١٠,٠٠٠ سهم) المجموع	١١٠,٠٠٠	٢٦,٦٦٧ ^(١)	٨٣,٣٣٣ ^(١) (٣٠,٠٠٠)
		٣٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠

(١) موزعة بين الالتزامات وحقوق الملكية، لتحقيق آخر ثلاث من الالتزام على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل.

تنفيذ ١٦ تقتضي الفقرة ٢٤ من هذا المعيار، في حالات نادرة فقط، يقتضي فيها هذا المعيار أن تعكس المنشأة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن المنشأة غير قادرة على تغيير تلك القيمة العادلة بموثوقية في تاريخ القياس المحدد (مثلاً تاريخ المنح، للمعاملات مع الموظفين)، وتقوم المنشأة بدلاً من ذلك بقياس المعاملة باستخدام أسلوب قياس القيمة الجوهرية. وتحسوي الفقرة ٢٤ أيضاً متطلبات بشأن كيفية تطبيق هذا الأسلوب. ويوضح المثال التالي هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٠

منح خيارات الأسهم الذي تتم محاسبته بتطبيق أسلوب القيمة الجوهرية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لما مجموعه ٥٠ موظف. وسيتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في الخدمة حتى ذلك الحين. ولخيارات الأسهم أجل منتبه ١٠ سنوات. ويكون سعر الممارسة ٦٠ وحدة عملة وسعر سهم المنشأة ٦٠ وحدة عملة أيضاً في تاريخ المنح.

في تاريخ المنح، تستنتج المنشأة أنها لا تستطيع أن تقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية.

في نهاية السنة الأولى، توقف ٣ موظفين عن العمل، وتقدر المنشأة أن ٧ موظفين آخرين سيتركون العمل خلال السنتين الثانية والثالثة، وبهذا فإن المنشأة تقدر استحقاق ٨٠% من خيارات الأسهم.

وخلال السنة الثانية يترك موظفان آخران العمل، وتراجع المنشأة تقديرها لعدد خيارات الأسهم التي تتوقع استحقاقها بنسبة ٨٦%.

وخلال السنة الثالثة يترك موظفان آخران العمل، وبهذا يستحق ما مجموعه ٤٢,٠٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

وفيما يلي أدناه سعر سهم المنشأة خلال السنوات ١-١٠ وعدد خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال السنوات ٤-١٠. وخيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال سنة محددة تم ممارستها جميعها في نهاية تلك السنة.

السنة	سعر السهم في نهاية السنة	عدد خيارات الأسهم للممارسة في نهاية السنة
١	٦٣	٠
٢	٦٥	٠
٣	٧٥	٠
٤	٨٨	٦,٠٠٠
٥	١٠٠	٨,٠٠٠
٦	٩٠	٥,٠٠٠
٧	٩٦	٩,٠٠٠
٨	١٠٥	٨,٠٠٠
٩	١٠٨	٥,٠٠٠
١٠	١١٥	٢,٠٠٠

يتبع...

... يتبع

تنفيذ: مثال ١٠

متطلبات التطبيق

وفقاً للفترة ٢٤ من هذا المعيار، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١-١٠.

السنة	الإحساب	مصرفو الفترة وحدة عملة	المصرف الترامكي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار $\times 80\%$ \times (٦٣ وحدة عملة - ٦٠ وحدة عملة)	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
٢	وحدة عملة $\times 3/1$ سنوات ٥٠,٠٠٠ خيار $\times 86\%$ \times (٦٥ وحدة عملة - ٦٠ وحدة عملة) \times (٣/٢ سنوات - ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة)	١٠٣,٣٣٣	١٤٣,٣٣٣
٣	٤٣,٠٠٠ خيار \times (٧٥ وحدة عملة - ٦٠ وحدة عملة) - (٤٣,٣٣٣ وحدة عملة)	٥٠١,٦٦٧	٦٤٥,٠٠٠
٤	٣٧,٠٠٠ خيار متداول \times (٨٨ وحدة عملة - ٧٥ وحدة عملة) + ٦,٠٠٠ خيار مُمارس \times (٨٨ وحدة عملة - ٧٥ وحدة عملة)	٥٥٩,٠٠٠	١,٢٠٤,٠٠٠
٥	٢٩,٠٠٠ خيار متداول \times (١٠٠ وحدة عملة - ٨٨ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١٠٠ وحدة عملة - ٨٨ وحدة عملة)	٤٤٤,٠٠٠	١,٦٤٨,٠٠٠
٦	٢٤,٠٠٠ خيار متداول \times (٩٠ وحدة عملة - ١٠٠ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس \times (٩٠ وحدة عملة - ١٠٠ وحدة عملة)	(٢٩٠,٠٠٠)	١,٣٥٨,٠٠٠
٧	١٥,٠٠٠ خيار متداول \times (٩٦ وحدة عملة - ٩٠ وحدة عملة) + ٩,٠٠٠ خيار مُمارس \times (٩٦ وحدة عملة - ٩٠ وحدة عملة)	١٤٤,٠٠٠	١,٥٠٢,٠٠٠
٨	٧,٠٠٠ خيار متداول \times (١٠٥ وحدة عملة - ٩٦ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١٠٥ وحدة عملة - ٩٦ وحدة عملة)	١٣٥,٠٠٠	١,٦٣٧,٠٠٠
٩	٢,٠٠٠ خيار متداول \times (١٠٨ وحدة عملة - ١٠٥ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١٠٨ وحدة عملة - ١٠٥ وحدة عملة)	٢١,٠٠٠	١,٦٥٨,٠٠٠
١٠	٢,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١١٥ وحدة عملة - ١٠٨ وحدة عملة)	١٤,٠٠٠	١,٦٧٢,٠٠٠

تنفيذ ١٧ هناك عدة أنواع مختلفة من أسهم الموظفين وخطط خيارات الأسهم. ويوضح المثال التالي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على نوع معين من الخطط - خطة شراء أسهم للموظفين. ونموذجياً تتيج هذه الخطة للموظفين فرصة شراء أسهم المنشأة بسعر مخصص. وتختلف الشروط والبلود التي تعمل بموجبها خطط شراء الأسهم للموظف من بلد إلى آخر. أي بمعنى أنه ليس هناك فقط أنواع عديدة مختلفة من خطط أسهم وخيارات أسهم الموظفين، بل هناك أيضاً أنواع عديدة مختلفة من خطط شراء الأسهم للموظفين. وبناء على ذلك، يوضح المثال التالي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على واحدة من خطط لشراء الأسهم للموظفين.

تطبيق: مثال ١١

خطة شراء الأسهم للموظفين

خلفية

تتيح المنشأة لجميع موظفيها البالغ عددهم ١٠٠٠ موظف فرصة المشاركة في خطة شراء الأسهم للموظفين. ويكون لدى الموظفين سبعين لتحديد ما إذا سيقبلون العرض. ويوجب بلود الخطة، يحق للموظفين شراء ١٠٠ سهم كحد أقصى لكل منهم. ويكون سعر السهم أقل بنسبة ٢٠% من سعر السوق لأسهم المنشأة في تاريخ قبول العرض، ويجب أن يبلغ سعر الشراء حال قبول العرض. ويجب الاحتفاظ بكافة الأسهم المشتراة كوديعة للموظفين، ولا يمكن بيعها قبل خمسة سنوات. ولا يسمح للموظف بأن ينسحب من الخطة خلال تلك الفترة. على سبيل المثال، إذا توقف الموظف عن العمل خلال فترة الخمس سنوات، يجب أن تبقى الأسهم رغم ذلك في الخطة حتى نهاية فترة الخمس سنوات. ويتم الاحتفاظ بأي توزيعات أرباح مدفوعة خلال فترة الخمس سنوات كوديعة للموظفين حتى نهاية فترة الخمس سنوات.

يقبل العرض ما مجموعه ٨٠٠ موظف، ويشتري كل موظف ما محله ٨٠ سهمًا، أي يشتري الموظفون ما مجموعه ٦٤,٠٠٠ سهم. إن المتوسط المرجح للسعر السوقي للأسهم في تاريخ الشراء هو ٣٠ وحدة عملة لكل سهم، والمتوسط المرجح لسعر الشراء هو ٢٤ وحدة عملة.

تطبيق المتطلبات

بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن يقاس مبلغ المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لفقرة ١١). ولتطبيق هذا المتطلب، من الضروري أولاً تحديد نوع أداة حقوق الملكية الممنوحة للموظفين. ومع أن الخطة موصوفة كخطة شراء أسهم للموظفين، إلا أن بعض هذه الخطط تتضمن خصائص الخيار وبالتالي فهي في الواقع خطط خيارات أسهم. على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن خطة شراء الأسهم للموظفين "ميزة ذات أثر رجعي"، والتي يمكن للموظف بموجبها أن يشتري الأسهم بخصم معين، ويختار ما إذا يريد تطبيق الخصم على سعر سهم المنشأة في تاريخ المنح أو على سعر السهم في تاريخ الشراء. أو يمكن للخطة أن تحدد سعر الشراء، ثم تسمح للموظفين بعدها بفترة معينة من الوقت لتقرير رغبتهم في المشاركة في الخطة. ومن الأمثلة الأخرى على خصائص الخيار هو أن تسمح الخطة للموظفين المشاركين بإلغاء مشاركتهم قبل فترة محددة أو في نهايتها واسترداد المبالغ التي دفعت سابقاً ضمن الخطة.

لكن لا تتضمن الخطة، في هذا المثال، خصائص الخيار. ويتم تطبيق الخصم على سعر السهم في تاريخ الشراء ولا يُسمح للموظفين بالإسحاب من الخطة.

... يتبع

...يتبع

تنفيذ: مثال ١١

ومن العوامل الأخرى التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار هو أثر قيود النقل ما بعد الاستحقاق، إن وجدت. وتنص الفقرة ٣٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أنه إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الاستحقاق، يجب أن يؤخذ ذلك العمل في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لتلك الأسهم، ولكن فقط للحد الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الاستحقاق على السعر الذي يدفعه طرف مطلع وراغب مشارك في السوق مقابل تلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان يتم التداول بالأسهم بشكل نشط في سوق كبير و ذو سيولة، فإن قيود ما بعد الاستحقاق يمكن أن يكون لها أثر ضئيل - هذا إن وجد أصلاً - على السعر الذي يدفعه الطرف المطلع والراغب المشارك في السوق مقابل تلك الأسهم.

في هذا المثال، يتم استحقاق الأسهم عند شرائها، لكن لا يمكن بيعها خلال فترة خمس سنوات من تاريخ الشراء. لذلك يجب أن تأخذ المنشأة في اعتبارها أثر التقييم للقيود على تحويل الاستحقاق خلال ٥ سنوات من منحه. وهذا يستلزم استعمال أسلوب تقييم لتقدير ما كان سيكون عليه سعر السهم المقيد في تاريخ الشراء في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ولنفرض مثلاً، في هذا المثال، أن المنشأة تقدر أن القيمة العادلة لكل سهم مقيد هي ٢٨ وحدة عملة. في هذه الحالة، تكون القيمة العادلة لأنود حقوق الملكية الممنوحة هي ٤ وحدة عملة لكل سهم (كونها القيمة العادلة للسهم المقيد بمقدار ٢٨ وحدة عملة مطروحة منها سعر الشراء البالغ ٢٤ وحدة عملة). ولأنه تم شراء ٦٤,٠٠٠ سهم، فإن إجمالي القيمة العادلة لأنود حقوق الملكية الممنوحة هو ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

وفي هذا المثال، لا توجد فترة استحقاق. وعليه ووفقاً للفقرة ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يجب على المنشأة أن تعترف مباشرة بمصرف مقداره ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

إلا أنه في بعض الحالات، يمكن أن لا يكون المصروف المتعلق بخطة شراء الأسهم للموظفين ذو قيمة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء على أنه ليس من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان أثر تطبيقها غير ذي قيمة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٨)، وينص أيضاً على أن حذف بند معين أو الخطأ في عرضه يكون أمراً هاماً إذا كان يمكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس للبيانات المالية. وتعتمد المالية على حجم وطبيعة الحذف أو العرض الخاصي المحكوم عليه في الظروف المحيطة. كما أن حجم أو طبيعة البند، أو كلاهما معاً، يمكن أن يكونا عاملاً محدداً (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٥). وبناءً عليه، يتعين على المنشأة في هذا المثال أن تقرر ما إذا كان المصروف البالغ ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة هو ذو قيمة.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

تنفيذ ١٨ تبين الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار متطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات من خلال تكبد الإلتزامات تجاه مورد تلك الخدمات أو البضاعة في مبالغ تقرم على أساس سعر السهم المنشأة أو لأنود حقوق ملكية أخرى. ويتعين على المنشأة أن تعترف بمبديتها بالخدمات أو البضاعة المشتراة، ويالترزم بالدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند تقديم الخدمات، التي تم قياسها بالقيمة العادلة للإلتزام. وبعد ذلك، وحتى تتم تسوية الإلتزام، يُطلب من المنشأة الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإلتزام.

١٩ تنفيذ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم كجزء من مجموعة تعويضاتهم، يحق للموظفين بموجبها استلام دفعة نقدية مستقبلية (بدلاً من أداة حقوق ملكية)، على أسس الزيادة في سعر سهم المنشأة من مستوى معين وخلال فترة زمنية محددة. وإذا لم يتم استحقاق مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم إلى أن يكمل الموظفون فترة معينة من الخدمة، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، وبالالتزام الدفع مقابلها، عند تقديم الموظفين للخدمة خلال تلك الفترة. ويقاس الإلتزام مبدئياً في كل فترة بإلاغ مالي إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج معين لتسعير الخيارات، والحد الذي يقدم فيه الموظفون للخدمة حتى تاريخه. ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولهذا، إذا كان المبلغ المعترف به مقابل الخدمات المستلمة مشمولاً في المبلغ المسجل للأصل المعترف به في الميزانية العمومية للمنشأة (كالمخزون مثلاً)، لا يتم تعديل المبلغ المسجل لذلك الأصل لاستيعاب آثار إعادة قياس الإلتزام. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

تطبيق: مثال ١٢

خلفية

تمنح المنشأة ١٠٠ مكافأة سهمية نقدية لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف، بشرط بقائهم في خدمة المنشأة لثلاث سنوات مقبلة.

خلال السنة الأولى، يترك للعمل ٣٥ موظفاً. وتقدر المنشأة أن ٦٠ موظفاً آخراً سيترك العمل خلال السنتين التالفتين والثالثة. وخلال السنة الثانية، يترك العمل ٤٠ موظفاً وتقدر المنشأة أن ٢٥ موظفاً إضافياً سيترك العمل خلال السنة الثالثة. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ٢٢ موظفاً، وفي نهاية السنة الثالثة، يمارس ١٥٠ موظفاً حقوقهم في المكافأة مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. ويمارس ١٤٠ موظفاً آخر هذه الحقوق في نهاية السنة الرابعة، ويمارس الباقون البالغ عددهم ١١٣ موظفاً تلك الحقوق في نهاية السنة الخامسة.

تقدر المنشأة القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في نهاية كل عام يوجد فيه التزام قائم كما هو موضح أدناه. وفي نهاية السنة الثالثة، تستحق جميع مكافآت الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يحتفظ بها بقية الموظفين. كما تظهر أدناه القيم الجوهرية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ الممارسة (والتي تعادل النقد المدفوع) في نهاية السنوات ١، ٢، ٣، ٤ و ٥.

السنة	القيمة العادلة	القيمة الجوهرية
١	١٤,٤٠ وحدة عملة	-
٢	١٥,٥٠ وحدة عملة	-
٣	١٨,٢٠ وحدة عملة	١٥,٠٠ وحدة عملة
٤	٢١,٤٠ وحدة عملة	٢٠,٠٠ وحدة عملة
٥		٢٥,٠٠ وحدة عملة

يتبع...

... يتبع		تنفيذ: مثال ١٢	
تطبيق المتطلبات		المدة الإحتساب	
المصروف	الإلتزام	وحدة عملة	وحدة عملة
١٩٤,٤٠٠	١٩٤,٤٠٠	١ (٥٠٠ - ٩٥) موظف × مكافأة سهمية × ١٤,٤٠ وحدة عملة × ٣/١	
٢١٨,٩٣٣	٤١٣,٣٣٣	٢ (١٠٠ - ٥٠٠) موظف × مكافأة سهمية × ١٥,٥٠ وحدة عملة × ٣/٢ - ١٩٤,٤٠٠ وحدة عملة	
٤٦٠,٤٦٠	٤٧,١٧٧	٣ (٥٠٠ - ٩٧ - ١٥٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٨,٢٠ وحدة عملة - ٤١٣,٣٣٣ وحدة عملة + ١٥٠ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٠٠ وحدة عملة المجموع	
٢٧٢,١٢٧	٢٢٥,٠٠٠		
٢٤١,٨٢٠	(٢١٨,٦٤٠)	٤ (٢٥٣ - ١٤٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢١,٤٠ وحدة عملة - ٤٦٠,٤٦٠ وحدة عملة + ١٤٠ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٠,٠٠ وحدة عملة المجموع	
٦١,٣٦٠	٢٨٠,٠٠٠		
صفر	(٢٤١,٨٢٠)	٥ صفر وحدة عملة - ٢٤١,٨٢٠ وحدة عملة + ١١٣ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٥,٠٠ وحدة عملة المجموع المجموع	
٤٠,٦٨٠	٢٨٢,٥٠٠		
٧٨٧,٥٠٠			

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

٢٠ تنفيذ تسمح بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظف أن يختار ما إذا يريد استلام نقد أو أدوات حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تم منح أداة مالية مركبة، أي أداة مالية تشتمل على عناصر دين وحقوق ملكية. ونقتضي للفترة ٣٧ من هذا المعيار أن نقرر المنشأة القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ المنح، لولا من خلال قياس القيمة العادلة لعنصر الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية، مع الأخذ في الحسبان أنه ينبغي على الموظف إسقاط حقه باستلام النقد لكي يستلم أداة حقوق ملكية.

٢١ تنفيذ ويتم نموذجياً هيكلة ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد بحيث تكون القيمة العادلة لبدل التسوية هي نفس القيمة للبدائل الأخرى. على سبيل المثال، يمكن للموظف أن يختار بين استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. وفي حالات كهذه، تكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية صفراً، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الدين. لكن إذا اختلفت قيم العادلة لبدائل التسوية، تكون عادة القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أكبر من صفر، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لعنصر الدين.

٢٢ تنفيذ ٣٨ تقتضي الفقرة ٣٨ من هذا المعيار أن تقوم المنشأة بمحاسبة الخدمات المستلمة بشكل منفصل، فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة. أما بالنسبة لعنصر الدين، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة وبالالتزام الدفع مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تحصلها أمام المورد. وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأنوات الملكية في المنشأة. ويوضح المثال ١٣ هذه للمتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٣

خلفية

تمنح المنشأة أحد الموظفين الحق في اختيار إما ١٠٠٠ سهم افتراضي، أي الحق في دفعة نقدية تعادل قيمة ١٠٠٠ سهم أو ١,٢٠٠ سهم. ويكون المنح مشروطاً بتمام ثلاث سنوات من الخدمة. إذا اختار الموظف بديل الأسهم، يجب الاحتفاظ بالأسهم لمدة ثلاثة سنوات بعد تاريخ الإستحقاق.

وفي تاريخ المنح، يكون سعر سهم المنشأة ٥٠ وحدة عملة لكل سهم. وفي نهاية للسنوات الأولى والثانية والثالثة، يكون سعر السهم هو ٥٢ و ٥٥ و ٦٠ وحدة عملة على التوالي. ولا تتوقع المنشأة أن تدفع توزيعات أرباح خلال الثلاث سنوات القادمة. وبعد أن تؤخذ في الاعتبار آثار القيسود على التحويل ما بعد الإستحقاق، تقدر المنشأة أن القيمة المعادلة لبديل السهم في تاريخ المنح هو ٤٨ وحدة عملة لكل سهم.

وفي نهاية السنة الثالثة، يختار الموظف:

الحالة الأولى: بديل النقد

الحالة الثانية: بديل أداة حقوق الملكية

ينبع...

...يتبع

تنفيذ: مثال ١٣

تطبيق المتطلبات

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية هي ٥٧,٦٠٠ وحدة عملة (١,٢٠٠ سهم \times ٤٨ وحدة عملة). وتكون القيمة العادلة لبديل النقد هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة (١,٠٠٠ سهم الافتراضي \times ٥٠ وحدة عملة). وبهذا تكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة هي ٧,٦٠٠ وحدة عملة (٥٧,٠٠٠ وحدة عملة - ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة)

وعلى المنشأة الاعتراف بالمبالغ التالية:

السنة	المصرف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة
١	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ \times ٥٧ وحدة عملة \times ٣/١)	١٧,٣٣٣	١٧,٣٣٣
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٣/١)	٢,٠٣٣	
٢	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ \times ٥٥ وحدة عملة \times ٣/٢) -	١٩,٣٣٣	١٩,٣٣٣
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٣/١)	٢,٠٣٣	
٣	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ \times ٦٠ وحدة عملة) - ٣٦,٦٦٦	٢٣,٣٣٤	٢٣,٣٣٤
	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٣/١)	٢,٠٣٤	
نهاية السنة الثالثة	الحالة الأولى: ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة كنقد مدفوع		(٦٠,٠٠٠)
	إجمالي الحالة الأولى	٦٧,٦٠٠	صفر
	الحالة الثانية: ١,٢٠٠ سهم صفر	١٠,٠٠٠	(٦٠,٠٠٠)
	إجمالي الحالة الثانية	٦٧,٦٠٠	صفر

إفصاحات توضيحية

تنفيذ ٢٣ يوضح المثال التالي متطلبات الإفصاح في الفقرات ٤٤-٥٢ من هذا المعيار*.

مقتطف من ملاحظات البيانات المالية للشركة "س" للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥.

الدفع على أساس الأسهم

خلال الفترة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥، كان لدى الشركة أربع ترتيبات دفع على أساس الأسهم، كما هو مبين أدناه.

نوع الترتيب	خطة خيارات أسهم الإدارة العليا	خطة خيارات أسهم الموظفين العامين	خطة أسهم الموظفين للتفويضين	خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم
تاريخ المنح	١ كانون الثاني ٢٠٠٤	١ كانون الثاني ٢٠٠٥	١ كانون الثاني ٢٠٠٥	١ تموز ٢٠٠٥
العدد الممنوح	٥٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
العمر التعاقدى	١٠ سنوات	١٠ سنوات	لا ينطبق	١٠ سنوات
الشروط التي تستخدم لتخفيض	١,٥ سنة خدمة وتحقق سعر سهم	٣ سنوات خدمة	٣ سنوات خدمة وتحقق نمو	٣ سنوات خدمة وتحقق زيادة
للموظف على الأداء	مستهدف، قد تم تحقيقه	مستهدف في حصة السهم من الأرباح	مستهدف في حصة السهم من الأرباح	مستهدف في حصة السوق

تكون القيمة المعادلة المقدرة لكل خيار سهم ممنوح في خطة خيارات أسهم الموظفين العامة هي ٢٣,٦٠ وحدة عملة. وتم حساب هذا من خلال تطبيق نظام ثنائي لتسعير الخيارات. وكانت معطيات النموذج هو سعر السهم في تاريخ المنح بمقدار ٥٠ وحدة عملة، وسعر الممارسة بمقدار ٥٠ وحدة عملة، والتقلبات المتوقعة بنسبة ٣٠%، بدون توزيعات أرباح متوقعة، وعمر تعاقدي مدته ١٠ سنوات، وسعر فائدة خالي من المخاطر بنسبة ٥%. وللمسماح بأثار الممارسة المبكرة، افترض أن الموظفين سيمارسون الخيارات بعد تاريخ الإستحقاق عندما يكون سعر السهم ضعفي سعر الممارسة. وبلغت التقلبات السابقة ما نسبته ٤٠%، وتتضمن السنوات الأولى من عمر الشركة، وتتوقع الشركة أن تنخفض التقلبات في سعر السهم مع نموها.

تكون القيمة المعادلة المقدرة لكل سهم ممنوح في خطة أسهم الموظفين للتفويضين هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تساوي سعر السهم في تاريخ المنح.

* (لاحظ أنه لا يقصد من المثال التوضيحي أن يكون نمطا أو نموذجاً وبالتالي فهو غير شامل. فهو لا يوضح، على سبيل المثال، متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٧ (ج)، ٤٨، ٤٩ من هذا المعيار.)

وفيما يلي لائحة تفصيل أخرى حول خطتي خيارات الأسهم:

٢٠٠٥		٢٠٠٤	
المتوسط المرجح لسعر الممارسة	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر للممارسة	عدد الخيارات
٤٠ وحدة عملة	٤٥,٠٠٠	-	٠
٥٠ وحدة عملة	٧٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٥٠,٠٠٠
٤٦ وحدة عملة	(٨,٠٠٠)	٤٠ وحدة عملة	(٥,٠٠٠)
٤٠ وحدة عملة	(٤,٠٠٠)	-	٠
٤٦ وحدة عملة	١٠٨,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٤٥,٠٠٠
٤٠ وحدة عملة	٢٨,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٠
			متدولة في بداية السنة
			ممنوحة
			ملغاة
			ممارسة
			متدولة في نهاية السنة
			قابلة للممارسة في نهاية السنة

بلغ المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ ممارسة خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال الفترة ٥٢ وحدة عملة. وكان سعر الممارسة للخيارات المتدولة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٤٠ وحدة عملة أو ٥٠ وحدة عملة، وكان المتوسط المرجح للسعر التعاقدى المتبقى هو ٨,٦٤ سنة.

٢٠٠٥		٢٠٠٤	
وحدة عملة	وحدة عملة		
١,١٥٠,٨٦٧	٤٩٥,٠٠٠	المصرف الناشئ من معاملات الدفع على أساس الأسهم	
١,٠٠٧,٠٠٠	٤٩٥,٠٠٠	المصرف الناشئ من خطط الخيارات وخيارات الأسهم	
٩٨,٨٦٧	-	رصيد الإقتال لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم	
٩,٢٠٠	-	المصرف الناشئ من الزيادة في القيمة العادلة لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم	

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

"إندماج الأعمال"

تحتوي هذه النسخة على التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي صدرت حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١-مقدمة ١٦

	المقدمة
	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ /إنماج الأعمال
١	الهدف
١٣-٢	النطاق
٩-٤	تعريف إندماج الأعمال
١٣-١٠	عمليات إنماج الأعمال المتوقعة بالمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة
١٥-١٤	أسلوب المحاسبة
٦٥-١٦	تطبيق أسلوب الشراء
٢٣-١٧	تعريف المنشأة المشتركة
٣٥-٢٤	تكلفة إندماج الأعمال
٣٥-٣٢	التعديلات على تكلفة إندماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية
٦٠-٣٦	توزيع تكلفة إندماج الأعمال على الأصول المشتركة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة
٤٤-٤١	الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة
٤٦-٤٥	الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة
٥٠-٤٧	الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة
٥٥-٥١	الشهرة
٥٧-٥٦	زيادة حصة المنشأة المشتركة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة عن التكلفة
٦٠-٥٨	إندماج الأعمال الذي يتم إنجازه على مرحل
٦٥-٦١	المحاسبة المبدئية المحددة مؤقلاً
٦٤-٦٣	التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبدئية
٦٥	الإعتراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبدئية
٧٧-٦٦	الإفصاح
٨٥-٧٨	الأحكام الانتقالية وتاريخ التنفيذ
٨٠-٧٩	الشهرة المعترف بها سابقاً
٨١	الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً
٨٢	الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً
٨٤-٨٣	الاستثمارات التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية
٨٥	التطبيق المحدود بآثر رجعي
٨٧-٨٦	محب البيانات الأخرى
	أ تعريف المصطلحات
	ب ملحق التطبيق
	ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
	موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
	أساس الاستنتاجات
	الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
	أمثلة توضيحية

إن المعيار الدولي لإعداد للتقارير المالية ٣ "إيماج الأعمال" مذكور في الفقرات ١-٨٧ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والتنفيذ. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغامق المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد بالخط المائل عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في سياق الهدف منه ولأساس الإحتياجات، وفي سياق المقارنة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتفسيرات في التغيرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

مقدمة ١ يحد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأصول" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأصول". كما يحد هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- للتفسير رقم ٩ إندماج الأصول - "لتصنيف إما كمصالحات إندماج بالشراء أو توحيد المصالح"
- للتفسير رقم ٢٢ إندماج الأصول - "التعديل اللاحق على القيم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبدئي"
- للتفسير رقم ٢٨ إندماج الأصول - "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأنواع حقوق الملكية

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ أتاح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن تتم محاسبة عمليات إندماج الأعمال باستخدام أحد الأسلوبين التاليين: أسلوب تجميع المصالح أو أسلوب الشراء. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ يحد استعمال أسلوب تجميع المصالح بعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد للمصالح، إلا أن المطلقين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية أشاروا إلى أن السماح بأسلوبين يثنى لمحاسبة معاملات متماثلة إلى حد كبير يضعف من قابلية مقارنة البيانات المالية. وجادل البعض الآخر بالقول أن اقتضاء أكثر من أسلوب محاسبي واحد لمثل تلك المعاملات أوجد حوافز لهيكل تلك المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وبالتحديد نظرا لأن الأسلوبين يتأى عنهما نتائج مختلفة تماما.

مقدمة ٣ وحثت هذه العوامل، إلى جانب منع أسلوب تجميع المصالح في كل من أستراليا وكندا والولايات المتحدة، مجلس المعايير المحاسبية الدولية على دراسة ما إذا كان تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية وتلك المعايير الموجودة في كل من أستراليا وأمريكا الشمالية هو أمر مفيد من خلال منع نفس الأسلوب أيضا، نظرا أنه تتم محاسبة عمليات قليلة لإندماج الأعمال وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ باستخدام أسلوب تجميع المصالح.

مقدمة ٤ وقد اختلفت محاسبة عمليات إندماج الأعمال عبر الاختصاصات في جوانب أخرى أيضا. وشملت هذه الجوانب محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال، ومعالجة أية زيادة في حصة المنشأة المشتري في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة عن تكلفة إندماج الأعمال، والإعتراف بالإنترامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة.

مقدمة ٥ وعلاوة على ذلك، تضمن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ خيارا معينا في ما يخص كيفية تطبيق أسلوب الشراء: إذ يمكن قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والإنترامات المضمونة من خلال الإستخدام المبدئي إما المعالجة التحيطية أو المعالجة البديلة المسموح بها. وقد نتج عن المعالجة التحيطية القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإنترامات المضمونة بمجموعة من القيم العادلة (إلى المدى المتعلق بحصص ملكية المنشأة المشتري) والمبالغ المسجلة ما قبل الإندماج بالشراء (إلى المدى المتعلق بأية حقوق أقلية). ونتج عن المعالجة البديلة المسموح بها القياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإنترامات المضمونة بقيمها العادلة كما في تاريخ الإندماج

بالشراء. ويعتقد المجلس أن السماح بمحاسبة معاملات متعاقلة بطرق متباينة يقلل من فائدة المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية، لأن ذلك ينقص من شأن قابلية المقارنة والموثوقية.

مقدمة ٦ وبناءً على ذلك، تم إصدار هذا المعيار لتحسين جودة محاسبة عمليات إدماج الأعمال والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها، بما في ذلك:

- (أ) أسلوب محاسبة عمليات إدماج الأعمال؛
- (ب) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمنة في إدماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛
- (د) معالجة أية زيادة في حصة المنشأة المشتريّة في التقييم العادلة لاصناف الأصول القابلة للتحديد المشتراة في عملية إدماج أعمال عن تكلفة عملية الإدماج؛ و
- (هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير ملموسة المشتراة في عملية إدماج أعمال.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٧ يقتضي هذا المعيار:

- (أ) أن تتم محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال ضمن نطاقه من خلال تطبيق أسلوب الشراء.
- (ب) أن يتم تحديد المنشأة المشتريّة لكل عملية إدماج أعمال ضمن نطاقه. والمنشأة المشتريّة هي المنشأة موضوع الإدماج التي تمارس السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإدماج.
- (ج) أن تقيس المنشأة المشتريّة تكلفة إدماج الأعمال على أنها مجموع: التقييم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول المملوكة والإلتزامات المنكبة أو المضمنة، وأدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة المشتريّة، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة؛ مضافاً إليها أية تكاليف تُنسب مباشرة إلى عملية الإدماج.
- (د) أن تعترف المنشأة المشتريّة بشكل منفصل، في تاريخ الإدماج بالشراء، بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة التي تنبئ معيار الاعتراف التالية في ذلك التاريخ، بغض النظر عما إذا تم الاعتراف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة:

(١) في حال وجود أصل معين عدا عن أصل غير ملموس، من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتريّة، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛

(٢) وفي حال وجود إلتزام معين عدا عن إلتزام طارئ، من المحتمل أن يكون للتدفق للصادر لموارد تمثل منافع اقتصادية أمراً مطلوباً لتسوية الإلتزام، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية؛ و

(٣) وفي حال وجود أصل غير ملموس أو إلتزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

(أ) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة التي تلبي معايير الاعتراف المذكورة أعلاه من قبل المنشأة المشتري بقيمتها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء، بغض النظر عن المدى المتعلق بأي حقوق لقلية.

(و) الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية إدماج أصول من قبل المنشأة المشتري كأصل من تاريخ الاندماج بالشراء، يتم قياسها بشكل مبني على اعتبار أنها زيادة في تكلفة عملية إدماج الأصول عن حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة المعترف بها وفقاً للفترة (د) أعلاه.

(ز) منع إطفاء الشهرة المشتراة في عملية إدماج أصول، وبدلاً من ذلك ضرورة اختبار الشهرة لقياس انخفاض القيمة سنوياً، أو بشكل أكثر تكراراً إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

(ح) أن تعيد المنشأة المشتري تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، وقياس تكلفة عملية إدماج الأصول إذا تجاوزت حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للبيود المعترف بها وفقاً للفترة (د) أعلاه تكلفة عملية الإدماج. ويجب الاعتراف بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك من قبل المنشأة المشتري مباشرة في الربح أو الخسارة.

(ط) الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم طبيعة ما يلي ولثره المالي:

(١) عمليات إدماج الأصول التي تم تنفيذها خلال الفترة؛

(٢) عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية؛ و

(٣) بعض عمليات إدماج الأصول التي تم تنفيذها في فترات سابقة.

(ي) الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم التغيرات في المبلغ للمبجل للشهرة خلال الفترة.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٨ فيما يلي أذاه وصف للتغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

الأسلوب المحاسبي

مقدمة ٩ يقتضي هذا المعيار محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال ضمن نطاقه باستخدام أسلوب الشراء. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بمحاسبة عمليات إدماج الأعمال باستخدام أحد الأسلوبين التاليين: أسلوب تجميع المصالح لمعاملات إدماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد للمصالح، وأسلوب الشراء لعمليات إدماج الأعمال المصنفة على أنها عمليات إدماج بالشراء.

الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة

مقدمة ١٠ يغير هذا المعيار من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من أجل الإعتراف بشكل منفصل بما يلي كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأصول:

(أ) التزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة و

(ب) الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

ويوضح هذا المعيار معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأصول.

مقدمة ١١ ويقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة المشتراة بالتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإنماج، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، في تاريخ الإنماج بالشراء، التزاماً قسماً لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة". كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن تعترف المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأصول بمخصص معين لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة لم يكن عبارة عن التزام للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء، بشرط أن تستوفي المنشأة المشتراة معايير محددة.

مقدمة ١٢ ويقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة المشتراة بشكل منفصل بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧) في تاريخ الإنماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأصول، بشرط إمكانية قياس قيمها المعادلة بموثوقية. وقد تم تضمين تلك الالتزامات الطارئة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، ضمن المبلغ المعترف به كشهرة أو شهرة سلبية.

مقدمة ١٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإعتراف بالأصل غير الملموس إذا، فقط إذا، كان هناك احتمال بتدفق منافع اقتصادية مستقبلية تُنسب للأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. كما أن معيار الإعتراف بالإحتمالية ليس مشمولاً في هذا المعيار لأنه يُعتبر دائماً أنه قد تم استيفاءه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إنماج الأعمال. وإضافة إلى ذلك، يتضمن هذا المعيار إرشادات توضح أنه يمكن عادة قياس القيمة المعادلة لأصل غير ملموس تم شراؤه في عملية إنماج أعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليكون مؤهلاً للإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. فإذا كان الأصل غير الملموس المشتري في عملية إنماج أصول ذو عمر إنتاجي محدد، يكون هناك افتراض قابل للنقض يفيد أنه من الممكن قياس القيمة المعادلة بموثوقية.

قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة

مقدمة ١٤ شمل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ معالجة تطيلية ومعالجة بديلة مسموح بها للقياس المبني لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في عملية إنماج أصول، وبالتالي للقياس المبني لأية حقوق لأية. ويقتضي هذا المعيار قياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والالتزامات، والالتزامات الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإنماج بشكل مبني من قبل المنشأة المشتراة بقيمتها المعادلة في تاريخ الإنماج بالشراء. وبناء على ذلك، يتم بيان أية حقوق لأية في المنشأة المشتراة بحقوق الأقلية في صافي القيم للعلة تلك البنود. وهذا يتسجم مع المعالجة البديلة المسموح بها الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

المحاسبة اللاحقة للشهرة

مقدمة ١٥ يقتضي هذا المعيار قياس الشهرة المشتراة في عملية إنماج أعمال بعد الاعتراف المبدي بالتكلفة مطروحا منها أية خسائر مترتبة لانخفاض القيمة. وبناءً على ذلك، لا يتم إطفاء الشهرة، وبدلاً من ذلك، يجب اختبارها لقياس انخفاض القيمة سنوياً، أو على نحو أكثر تكراراً إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها. ولتقضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إطفاء الشهرة المشتراة بانتظام خلال عمرها الإنتاجي، وتضمينها لفترات قبل الانحسار يفيد بأن عمرها الإنتاجي لا يمكن أن يتجاوز عشرين عاماً من الاعتراف المبدي.

زيادة حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة والالتزاماتها، والالتزاماتها الطارئة عن التكلفة

مقدمة ١٦ يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة المشتريّة بإعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والالتزاماتها، والالتزامات الطارئة، وقياس تكلفة الاندماج، إذا تجاوزت حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة لتلك البنود، في تاريخ الاندماج بالشراء، تكلفة الاندماج. ويجب الاعتراف بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك من قبل المنشأة المشتريّة فوراً في الربح أو الخسائر. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، فإن أي زيادة في حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات المشتراة عن تكلفة الاندماج بالشراء كان تتم محاسبته على أنها شهرة ملبية على النحو التالي:

(أ) إلى الحد الذي ترتبط به بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية المحددة في خطة

الاندماج بالشراء الخاصة بالمنشأة المشتريّة، كان ينبغي ترحيلها والإعتراف بها كدخل في

نفس الفترة التي تم بها الاعتراف بالخسائر والمصاريف المستقبلية.

(ب) إلى الحد الذي لم ترتبط به بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية المحددة في خطة

الاندماج بالشراء الخاصة بالمنشأة المشتريّة، كان ينبغي الاعتراف بها كدخل كما يلي:

(١) بالنسبة لمبلغ الشهرة الملبية الذي لا يتجاوز إجمالي القيمة العادلة للأصول غير النقدية

القابلة للتحديد المشتراة، على أساس منتظم خلال المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي

المتبقي للأصول القابلة للاستهلاك والقابلة للتحديد.

(٢) بالنسبة لأية زيادة متبقية، فوراً.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إندماج الأعمال

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد الإبلاغ المالي من قبل المنشأة عندما تتولى عملية إندماج أعمال. ويحدد على وجه الخصوص أنه يجب محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء. وبناءاً عليه، تُعترف المنشأة المشتريّة بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة ولإلتزاماتها ولإلتزاماتها الطارئة بقيمتها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء، كما تُعترف أيضاً بالقيمة، والتي يتم اختصارها لاحقاً بقياس انخفاض القيمة بدلاً من إطفائها.

النطاق

- ٢ باستثناء ما تم وصفه في الفقرة ٣، ينبغي على المنشآت تطبيق هذا المعيار عند محاسبة عمليات إندماج الأعمال.
- ٣ ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:
- (أ) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك.
- (ب) عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال التي تخضع لسيطرة مشتركة.
- (ج) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتباعدة.
- (د) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الإندماج التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم).

تعريف إندماج الأعمال

٤ إن إندماج الأعمال هو عبارة عن جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية. والنتيجة التي تنتج عن كافة عمليات إندماج الأعمال تقريباً هو حصول منشأة واحدة، وهي المنشأة المشتريّة، على السيطرة على واحدة أو أكثر من مؤسسات العمل الأخرى، للمنشأة المشتراة. وإذا استطاعت المنشأة المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن مؤسسات أعمال، فإن جمع تلك المنشآت معاً لا يعتبر إندماج أعمال. وعندما تُشتري منشأة مساهمة من الأصول أو صافي الأصول التي لا تشكل مؤسسة عمل، ينبغي عليها توزيع تكلفة المجموعة بين الأصول والإلتزامات المختلفة القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمتها العادلة النسبية في تاريخ الإندماج بالشراء.

٥ يمكن هيكلة إندماج الأعمال بطرق مختلفة لأسباب قانونية أو ضريبية أو لأسباب أخرى. ويمكن أن ينطوي على شراء للمنشأة لحقوق ملكية منشأة أخرى، أو شراء كافة صافي الأصول للمنشأة الأخرى، أو تولي للإلتزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض صافي أصول منشأة أخرى والتي تشكل معاً مؤسسة عمل واحدة أو أكثر. ويمكن أيضاً إندماج الأعمال من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية، أو نقل النقد، أو النقد للمعادل أو أصول أخرى، أو خليط منها. ويمكن أن تكون المعاملة بين حملة الأسهم للمنشآت موضوع الإندماج أو بين منشأة واحدة وحملة الأسهم للمنشأة الأخرى. ويمكن أن تطوّر على تأسيس منشأة جديدة

السيطرة على المنشآت موضوع الاندماج أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع الاندماج.

٦ ويمكن أن ينتج عن اندماج الأعمال علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة، تكون فيها المنشأة المشتري هي الشركة الأم والمنشأة المشترية هي الشركة التابعة للمنشأة المشتري. وفي مثل تلك الظروف، تطبق المنشأة المشتري هذا المعيار في بياناتها المالية الموحدة. وتعمل على شمل حصتها في المنشأة المشترية في أية بيانات مالية منفصلة تصدرها كاستثمار في شركة تابعة ما (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة").

٧ ويمكن أن ينطوي اندماج الأعمال على شراء صافي الأصول، بما في ذلك أية شهرة، لمنشأة أخرى بدلا من شراء حقوق الملكية للمنشأة الأخرى. ولا ينتج عن مثل ذلك الاندماج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

٨ كما يتضمن تعريف اندماج الأعمال، وكذلك نطاق تطبيق هذا المعيار، عمليات اندماج الأعمال التي تحصل فيها منشأة واحدة على السيطرة على منشأة أخرى، لكن لا يتزامن تاريخ حصولها على السيطرة (أي تاريخ الاندماج بالشراء) مع تاريخ أو تواريخ شراء حصة الملكية (أي تاريخ أو تواريخ التبادل). ويمكن أن تبرز هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة المستثمر بها في ترتيبات لإعادة شراء الأسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجة لذلك، تتغير سيطرة المنشأة المستثمر بها.

٩ ولا يحدد هذا المعيار محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة من قبل الشركاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة").

عمليات اندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة

١٠ إن اندماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أصلا تخضع لسيطرة مشتركة هي عملية اندماج أصلا تكون فيها كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الاندماج خاضعة بشكل أساسي لسيطرة نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد اندماج الأعمال، ولا تكون تلك السيطرة مؤقتة.

١١ ويُنظر إلى مجموعة من الأفراد على أنهم يسيطرون على المنشأة، عندما يكون لديهم بشكل جماعي، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة إدارة سياساتها المالية والتشغيلية من أجل الحصول على المنافع من خلال أنشطتها. وبناءً على ذلك، فإن اندماج الأعمال لا يندرج ضمن نطاق هذا المعيار عندما يكون لافئ المجموعة من الأفراد، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية أساسية لإدارة السياسات المالية والتشغيلية لكل من المنشآت موضوع الاندماج الحصول على المنافع من أنشطتها، ولا تكون تلك السيطرة الجماعية الأساسية مؤقتة.

١٢ ويمكن أن تخضع لمنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يعملون معا بموجب إتفاق تعاقدي، ويمكن أن لا يخضع ذلك الفرد أو مجموعة الأفراد لمتطلبات الإبلاغ المالي للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناءً على ذلك، ليس من الضروري أن يتم شمل المنشآت موضوع الاندماج كجزء من نفس البيانات المالية الموحدة وأن يُنظر إلى اندماج الأعمال على أنه ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

١٣ ولا يعتبر نطاق حقوق الأقلية في كل من المنشآت موضوع الإدماج قبل وبعد إدماج الأعمال ذو علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الإدماج على منشآت تخضع لسيطرة مشتركة. وعلى نحو مماثل، فإن حقيقة أن واحدة من المنشآت موضوع الإدماج هي شركة تابعة تم استئثارها من البيانات المالية الموحدة للمجموعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ليس له علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الإدماج على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

أسلوب المحاسبة

١٤ يجب محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب للشراء.

١٥ ينظر أسلوب الشراء إلى إدماج الأعمال من منظور المنشأة موضوع الإدماج التي يتم تحديدها على أنها المنشأة المشتريّة. وتشترى المنشأة للمشتريّة صفاتي الأصول وتعترف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً المنشأة المشتراة. ولا يتأثر قياس أصول واللتزامات للمنشأة المشتريّة بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو اللتزامات إضافية للمنشأة المشتريّة معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

تطبيق أسلوب الشراء

١٦ يتضمن تطبيق أسلوب للشراء الخطوات التالية:

- (أ) تحديد المنشأة المشتريّة؛
- (ب) قياس تكلفة إدماج الأعمال؛ و
- (ج) توزيع، في تاريخ الإدماج بالشراء، تكلفة إدماج الأعمال على الأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة.

تعريف المنشأة المشتريّة

١٧ يجب تعريف المنشأة المشتريّة لجميع عمليات إدماج الأعمال. والمنشأة المشتريّة هي المنشأة موضوع الإدماج التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإدماج.

١٨ ولأن أسلوب الشراء ينظر إلى إدماج الأعمال من منظور المنشأة المشتريّة، فإنه يفترض أن واحداً من أطراف المعاملة يمكن تحديده على أنه منشأة مشتريّة.

١٩ والسيطرة هي سلطة إدارة الميكنات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من أنشطتها. ويُفترض أن المنشأة الدامجة قد حصلت على السيطرة على منشأة دامجية أخرى عندما تستثري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة. وحتى إذا لم تستثري واحدة من المنشآت الدامجية أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة دامجية أخرى، فقد تكون قد حصلت على السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا حصلت على ما يلي، نتيجة لعملية الإدماج:

- (أ) السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت للمنشأة الأخرى بسبب اتفاق مع مستثمرين آخرين؛
أو

- (ب) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون أو إتفاقية؛ أو
 (ج) سلطة تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى؛ أو
 (د) سلطة الإقراض بإغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى؛ أو

٢٠ على الرغم من أنه قد يكون من الصعب في بعض الأحيان تحديد المنشأة المشتريّة، إلا أنه توجد عادة مؤشرات على وجودها. على سبيل المثال:

- (أ) إذا كانت القيمة العادلة لولادة من المنشآت موضوع الاندماج أكبر بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى موضوع الاندماج، من المحتمل أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأعلى هي المنشأة المشتريّة؛
 (ب) إذا تم تنفيذ إدماج الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العادية ذات حقوق التصويت مقابل نقد أو أصول أخرى، فمن المحتمل أن تكون المنشأة التي تنتقل عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المشتريّة؛ و
 (ج) إذا نتج عن إدماج الأعمال أن تكون إدارة ولادة أو أكثر من المنشآت موضوع الاندماج قادرة على السيطرة على اختيار فريق الإدارة للمنشأة للدمجة كنتاجة، من المحتمل أن المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على السيطرة بذلك الطريقة هي المنشأة المشتريّة.

٢١ وفي إدماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة التي تصدر حصص حقوق الملكية هي عادة المنشأة المشتريّة. إلا أنه يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات الصلة لتحديد أي من المنشآت موضوع الاندماج لديها السلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (أو المنشآت) الأخرى وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها. وفي بعض عمليات إدماج الأعمال، التي يشار إليها عموماً بعمليات الاندماج بالشراء العكسية، تكون المنشأة المشتريّة هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق ملكيتها، بينما تكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشترية. ويمكن أن يكون الحال كذلك، على سبيل المثال، عندما تخطط منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. ورغم أنه يُنظر من الناحية القانونية إلى المنشأة العامة المصدرة على أنها للشركة الأم، بينما تعتبر المنشأة الخاصة على أنها الشركة التابعة، إلا أن الشركة التابعة القانونية تكون هي المنشأة المشتريّة إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للشركة الأم القانونية وذلك للحصول على منافع من أنشطتها. وعموماً تكون المنشأة المشتريّة هي المنشأة الأكبر، ولكن الحقائق والظروف المحيطة بعملية الاندماج تشير أحياناً إلى أن المنشأة الأصغر تشتري المنشأة الأكبر. وتورد الفقرات ب ١ - ب ١٥ من الملحق "ب" إرشادات حول محاسبة عمليات الاندماج بالشراء العكسية.

٢٢ عندما يتم تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ عملية إدماج أعمال، ينبغي تحديد ولادة من المنشآت موضوع الاندماج التي كانت قائمة قبل الاندماج على أنها المنشأة المشتريّة على أساس الأدلة المتوفرة.

٢٣ وعلى نحو مماثل، عندما ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من منشأتين مندمجتين، يجب تحديد واحدة من المنشآت موضوع الاندماج التي كانت قائمة قبل الاندماج على أنها المنشأة المشتريّة وذلك على أساس الأدلة المتوفرة. ويتضمن تحديد المنشأة المشتريّة في تلك الحالات الأخذ بعين الاعتبار، من بين أشياء أخرى، أي من المنشآت موضوع الاندماج هي التي بذلت عملية الاندماج، وما إذا تتجاوز الأصول أو الإيرادات لولادة من المنشآت موضوع الاندماج إلى حد كبير أصول أو إيرادات المنشآت الأخرى.

تكلفة إدماج الأصول

٢٤ يتعين على المنشأة المشتريّة قياس تكلفة إدماج الأعمال على أنه إجمالي ما يلي:

- (أ) القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة، والالتزامات المتكبدة أو المضمونة، وأدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشتريّة، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة؛ مضافاً إليها
- (ب) أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية إدماج الأصول.

٢٥ إن تاريخ الإدماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتريّة فعلياً على المنشأة المشتراة. وعندما يتحقق هذا من خلال معاملة تبادل وحيدة، فإن تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ الإدماج بالشراء. غير أن إدماج الأعمال قد ينطوي على أكثر من معاملة تبادل واحدة، على سبيل المثال عندما يتحقق ذلك على مرحلتين من خلال عمليات شراء أسهم متعاقبة. وعندما يحدث ذلك:

- (أ) تكون تكلفة الإدماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة؛ و
- (ب) يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بكل استثمار في البيانات المالية للمنشأة المشتريّة)، بينما يكون تاريخ الإدماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتريّة على المنشأة المشتراة.

٢٦ وتقتضي الفقرة ٢٤ قياس الأصول الممنوحة والالتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشتريّة مقابل السيطرة على المنشأة للمشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ التبادل. وبناءً عليه، عندما يتم تأجيل تسوية كافة أو جزء من تكلفة إدماج الأصول، يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر المؤجل بخصم المبالغ واجبة الدفع إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل، مع الأخذ بعين الاعتبار أي علاوة أو خصم من الممكن تكبده في التسوية.

٢٧ ويوفر السعر المنشور في تاريخ تبادل أداة حقوق الملكية المعصرة أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة، ويجب استخدامه، فيما عدا في حالات نادرة. ويجب أن تؤخذ الأدلة وأساليب التقويم الأخرى بعين الاعتبار في حالات نادرة فقط، وذلك عندما يكون بإمكان المنشأة المشتريّة إثبات أن السعر المنشور في تاريخ التبادل هو مؤشر غير موثوق للقيمة العادلة، وأن الأدلة وأساليب التقويم الأخرى توفر مقياساً أكثر موثوقية للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية. ويكون السعر المنشور في تاريخ التبادل مؤشر غير موثوق، فقط عندما يكون متناقضاً بضعف السوق. وإذا كان السعر المنشور في تاريخ التبادل مؤشراً غير موثوق أو لم يكن هناك سعر منشور لأدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشتريّة، فإن القيمة العادلة لتلك الأدوات يمكن تقديرها، على سبيل المثال، بالرجوع إلى حصتها النسبية في القيمة العادلة للمنشأة المشتريّة أو بالرجوع إلى الحصة النسبية في القيمة العادلة للمنشأة المشتراة التي تم الحصول عليها، أيًا يشكل منهما دليلاً أوضح. ويمكن أن توفر أيضاً القيمة العادلة في تاريخ تبادل الأصول النقدية الممنوحة لأصحاب حقوق الملكية في المنشأة المشتراة كبديل عن أدوات حقوق الملكية، دليلاً على إجمالي القيمة العادلة الممنوحة بواسطة المنشأة المشتريّة مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. وفي أي حال، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار كلفة جولاب عملية الإدماج، بما في ذلك العوامل الهامة التي تؤثر على المفاوضات. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" مزيداً من الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية.

٢٨ وتتضمن تكلفة إدماج الأصول الإلتزامات المتكيدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. ولا تعتبر الضمان الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الإدماج إلتزامات متكيدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وبالتالي لا يتم تضمينها كجزء من تكلفة عملية الإدماج.

٢٩ كما تتضمن تكلفة إدماج الأعمال أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية الإدماج، مثل الرسوم المهنية للمنفعة للمحاسبين، والمستشارين القانونيين، والمقيمين، والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الإدماج. ولا يتم تضمين التكاليف الإدارية العامة، بما في ذلك تكاليف الحفاظ على إدارة لعمليات الإدماج بالشراء، والتكاليف الأخرى التي لا يمكن أن تُنسب مباشرة لعملية إدماج معينة تتم محاسبتها، في تكلفة عملية الإدماج؛ حيث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها.

٣٠ وتعتبر تكاليف ترتيب وإصدار الإلتزامات المالية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار الإلتزام، حتى عندما يتم إصدار الإلتزامات لتنفيذ عملية إدماج أصول، بدلا من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى الإدماج. ولذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة إدماج الأعمال. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يجب تضمين تلك التكاليف في القوائم المبدئية للإلتزام.

٣١ وعلى نحو مماثل، تعتبر تكاليف إصدار أدوات حقوق الملكية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار حقوق الملكية، حتى عندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية لتنفيذ عملية إدماج أصول، بدلا من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى الإدماج. وبناءا على ذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة إدماج الأعمال. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"، تؤدي تلك التكاليف إلى تخفيض للعائدات من إصدار حقوق الملكية.

التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية

٣٢ عندما تنص اتفاقية إدماج الأعمال على إجراء تعديل على تكلفة الإدماج يكون مشروطا بأحداث مستقبلية، يجب على المنشأة المشتري أن تشمل مبلغ تلك التعديل في تكلفة الإدماج في تاريخ الإدماج بالشراء، إذا كان التعديل محتملا ويمكن قياسه بموثوقية.

٣٣ ويمكن أن تسمح اتفاقية إدماج الأعمال بإجراء تعديلات على تكلفة الإدماج تكون مشروطة بحدث مستقبلي واحد أو أكثر. ويمكن أن يكون التعديل، على سبيل المثال، مشروطا بالمحافظة على مستوى محدد من الأرباح أو تحقيقه في فترات مستقبلية، أو بالمحافظة على سعر السوق للأدوات الصادرة. ومن الممكن عادة تقدير مبلغ أي تعديل مثل ذلك في وقت المحاسبة المبدئية للإدماج دون إضعاف موثوقية المعلومات، ومع ذلك لا تزال بعض الشكوك قائمة. وإذا لم تحصل الأحداث المستقبلية، أو كان هناك حاجة لمراجعة التقدير، يجب تعديل تكلفة إدماج الأعمال وفقا لذلك.

٣٤ وعلى أية حال، عندما تنص اتفاقية إدماج الأعمال على مثل ذلك التعديل، لا يتم شمل ذلك التعديل في تكلفة الإدماج في وقت المحاسبة المبدئية للإدماج، إذا لم يكن محتملا أو كان من غير الممكن قياسه بموثوقية. وإذا أصبح لاحقا ذلك التعديل محتملا ويمكن قياسه بموثوقية، يجب معاملة الإعتبار الإضافي كتعديل على تكلفة الإدماج.

٣٥ وفي بعض الحالات، يمكن أن يُطلب من المنشأة المشتري أن تقدم دفعة لاحقة للبائع كتعويض عن انخفاض قيمة الأصول الممنوحة، أو أدوات حقوق الملكية الصادرة أو الإلتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. وذلك هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن المنشأة المشتري سعر سوق أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الصادرة كجزء من تكلفة إدماج الأعمال، ويُطلب منها إصدار أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المحددة أصلاً. وفي مثل تلك الحالات، لا يتم الإعتراف بزيادة في تكلفة إدماج الأعمال. وفي حال أدوات حقوق الملكية، تتم موازنة القيمة العادلة للدفعة الإضافية بانخفاض مساوٍ في القيمة المنسوبة لأدوات التي صدرت مبدئياً. وفي حال أدوات الدين، تعتبر الدفعة الإضافية على أنها تخفيض في علاوة، أو زيادة في الخصم على الإصدار الأصلي.

توزيع تكلفة إدماج الأعمال على الأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة

٣٦ يجب على المنشأة المشتري، في تاريخ الإدماج بالشراء، توزيع تكلفة إدماج الأعمال عن طريق الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة التي تلبي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعصبات المتوقفة"، والتي يجب الإعتراف بها بالقيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع. وأي فرق بين تكلفة إدماج الأعمال وحصة المنشأة المشتري في صافي قيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة المعترف بها بتلك الطريقة يجب محاسبتها وفقاً للفقرات ٥١-٥٧.

٣٧ على المنشأة المشتري أن تعترف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة، في تاريخ الإدماج بالشراء، إذا استوفت فقط المعايير التالية في ذلك التاريخ:

- (أ) في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير ملموس، فمن المحتمل أن تتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛
- (ب) في حالة وجود إلتزام عدا عن الإلتزام الطارئ، فمن المحتمل أن يُطلب تسدق صائر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛
- (ج) في حالة وجود أصل غير ملموس أو إلتزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٣٨ يجب أن يتضمن بيان دخل المنشأة المشتري أرباح وخسائر المنشأة المشتراة بعد تاريخ الإدماج بالشراء من خلال تضمين دخل ومصروفات المنشأة المشتراة على أساس تكلفة إدماج الأعمال للمنشأة المشتري. على سبيل المثال، يجب أن يعتمد مصروف الإستهلاك المشمول بعد تاريخ الإدماج بالشراء في بيان دخل المنشأة المشتري المتعلق بالأصول القابلة للإستهلاك للمنشأة المشتراة، على أساس القيم العادلة لتلك الأصول القابلة للإستهلاك في تاريخ الإدماج بالشراء، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المشتري.

٣٩ يبدأ تطبيق أسلوب الشراء من تاريخ الإدماج بالشراء، وهو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المشتريه فعلياً على السيطرة على المنشأة المشتراة. ولأن السيطرة هي سلطة إدارة السبلات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل معينة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها، فمن الضروري إقبال أو صياغة المعاملة بالشكل النهائي قانونياً قبل حصول المنشأة المشتريه على السيطرة. ويجب أن تؤخذ بعين الإعتبار كلفة التحقق والظروف ذات الصلة المحيطة بعملية إدماج الأصول في تقييم وقت حصول المنشأة المشتريه على السيطرة.

٤٠ ولأن المنشأة المشتريه تعترف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي تستوفي معايير الإعراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمتها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء، يتم بيان أي حقوق ألبية في المنشأة المشتراة بحقوق الألبية من صافي القيمة العادلة لتلك البنود. وتوفر الفقرتان ١٦ وب ١٧ من الملحق "ب" إرشادات حول تحديد القيم للعادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بغرض توزيع تكلفة إدماج الأعمال.

الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

٤١ وفقاً للفقرة ٣٦، تعترف المنشأة المشتريه بشكل منفصل وكجزء من توزيع تكلفة الإدماج فقط، بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي كانت قائمة في تاريخ الإدماج بالشراء وتستوفي معايير الإعراف الواردة في الفقرة ٣٧. وبناءً عليه:

(أ) يبدى على المنشأة المشتريه الإعراف بالإلتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإدماج، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، في تاريخ الإدماج بالشراء، إلتزاماً قائماً لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧* المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة ٤١ و

(ب) يجب أن لا تعترف المنشأة المشتريه، عند توزيع تكلفة الإدماج، بالإلتزامات للخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة عملية إدماج الأعمال.

٤٢ إن الدفعة التي يُقتضى من المنشأة تعاقدي دفعها، على سبيل المثال لموظفيها أو مورديها في حالة تم شراؤها في عملية إدماج أعمال هي عبارة عن إلتزام تعاقدي حالي للمنشأة يعتبر كإلتزام طارئ إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إدماج أعمال. ويتم الإعراف بالإلتزام التعاقدي كإلتزام من قبل تلك المنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يصبح إدماج الأعمال أمراً محتملاً ويمكن قياس الإلتزام بموثوقية. وبناءً على ذلك، عندما يتم تنفيذ إدماج الأعمال، يتم الإعراف بذلك الإلتزام للمنشأة المشتراة من قبل المنشأة المشتريه كجزء من توزيع تكلفة الإدماج.

٤٣ غير أنه لا تعتبر خطة إعادة الهيكلة للمنشأة المشتراة التي يكون تنفيذها موهوناً بشرائها في عملية إدماج أعمال، مباشرة قبل إدماج الأعمال، إلتزاماً حالياً للمنشأة المشتراة، ولا تعتبر أيضاً إلتزام طارئ للمنشأة المشتراة مباشرة قبل إدماج الأعمال لأنها ليست إلتزاماً تعاقدياً محتملاً ناشئاً عن حدث سابق يتم تأكيد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير الخاضعة بشكل كامل لسيطرة المنشأة المشتراة. وبناءً عليه، يجب أن لا تعترف المنشأة المشتريه بالإلتزام لمخطط إعادة الهيكلة تلك كجزء من توزيع تكلفة الإدماج.

٤٤ وتشمل الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦ كافة أصول وإلتزامات المنشأة المشتراة التي تقوم المنشأة المشتري بشرائها أو ضمها، بما في ذلك كافة أصولها وإلتزاماتها المالية. ويمكن أن تتضمن أيضاً الأصول والإلتزامات غير المعترف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة، لأنها لم تكن مؤهلة للإعتراف بها قبل الاندماج بالشراء. على سبيل المثال، إن المنفعة الضريبية الناشئة عن الضائر الضريبية للمنشأة المشتراة التي لم يتم الإعتراف به من قبلها قبل إنعماج الأعمال، مؤهلة للإعتراف بها كأصل قابل للتحديد وفقاً للفقرة ٣٦، إذا كان من المحتمل أن تحصل المنشأة المشتري على أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة والتي يمكن مقابلها بتطبيق المنفعة الضريبية غير المعترف بها.

الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة

٤٥ وفقاً للفقرة ٣٧، تعترف المنشأة المشتري بشكل منفصل بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة في تاريخ الاندماج بالشراء فقط في حال استوفى تعريف الأصل غير الملموس الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويعني هذا أن المنشأة المشتري تعترف بمشروع تطوير وأبحاث قيد الإنجاز للمنشأة المشتراة كأصل معين بشكل منفصل عن الشهرة إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات حول تحديد ما إذا يمكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس يتم شراؤه في عملية إنعماج أعمال بدرجة من الموثوقية.

٤٦ يجب أن يكون الأصل غير النقدي الذي لا يكون له جوهر مادي قابلاً للتحديد ليستوفي تعريف الأصل غير الملموس. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، فإن الأصل يستوفي معيار قابلية التحديد عند تعريف الأصل غير الملموس في حال فقط:

- (أ) كان قابلاً للفصل، أي بالإمكان فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعها، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيرها، أو تباعها، إما بشكل فردي أو مع عقد، أو أصل، أو إلتزام ذو علاقة؛ أو
- (ب) ينشأ من الحقوق المتعلقة أو للقانونية الأخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو لية حقوق أو إلتزامات أخرى.

الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة

٤٧ تحدد الفقرة ٣٧ أن المنشأة المشتري تعترف بشكل منفصل بالإلتزام طارئ للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة إنعماج الأعمال، فقط إذا كان بالإمكان قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم يكن من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية:

- (أ) يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المعترف به كشهرة أو الذي يتم محاسبته وفقاً للفقرة ٥٦؛ و
- (ب) على المنشأة المشتري أن تفصح عن المعلومات بشأن ذلك الإلتزام الطارئ المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

وتوفر الفقرة ١٦(ط) من الملحق "ب" إرشادات بشأن تحديد القيمة العادلة للإلتزام الطارئ.

- ٤٨ يتعين على المنشأة المشتري قياس الإلتزامات الطارئة، بعد الإعراف المبذني بها، التي يتم الإعراف بها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ٣٦ بالقيمة الأعلى مما يلي:
- (أ) المبلغ الذي يتم الإعراف به وفقاً للفقرة ٣٧؛ و
- (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً، مطروحاً منه، حسبما يكون مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

٤٩ لا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٤٨ على العقود التي تتم محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". إلا أن تعهدات القروض للمستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي لا تعتبر تعهدات لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من أسعار السوق، تستم محاسبته كإلتزامات طارئة للمنشأة المشتراة، إذا كان من غير المحتمل، في تاريخ الإدماج بالشراء، أن يُطلب تنقذ مصادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التفاضلي أو إذا لم يكن من الممكن قياس مبلغ الإلتزام التفاضلي بموثوقية كافية. ويتم الإعراف بتعهد القرض هذا وفقاً للفقرة ٣٧ بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة الإدماج فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٥٠ يتم استثناء الإلتزامات الطارئة المعترف بها بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. غير أنه ينبغي على المنشأة المشتري بالنسبة لتلك الإلتزامات الطارئة الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لكل فئة من المخصصات.

الشهرة

- ٥١ على المنشأة المشتري أن تقوم بما يلي في تاريخ الإدماج بالشراء:
- (أ) الإعراف بالشهرة المشتراة في عملية إدماج أصلاً حاصل؛ و
- (ب) القياس المبني لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، كونها زيادة تكلفة إدماج الأصول عن حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦.

٥٢ تمثل الشهرة المشتراة في عملية إدماج الأعمال دفعة تقدمها المنشأة المشتري توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي والإعراف بها بشكل منفصل.

٥٣ إلى الحد الذي لا تلي فيه الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة المعايير الواردة في الفقرة ٣٧ للإعراف المنفصل في تاريخ الإدماج بالشراء، يكون هناك أثر سلبي على المبلغ المعترف به كشهرة (أو التي يتم محاسبته وفقاً للفقرة ٥٦). وسبب هذا هو أن الشهرة يتم قياسها على أنها التكلفة المتبقية لإدماج الأعمال بعد الإعراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

٥٤ وبعد الإعراف المبذني، ينبغي على المنشأة المشتري قياس الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

٥٥ ويجب عدم إطفاء الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال. وبدلاً من ذلك، يتعين على المنشأة المشتري أن تخبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنوياً، أو بشكل متكرر إذا تشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

زيادة حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة عن التكلفة

- ٥٦ إذا زادت حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة للمعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦ عن تكلفة إدماج الأعمال، يجب على المنشأة المشتريّة القيام بما يلي:
- (أ) إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة الإدماج؛ و
- (ب) الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بزيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك.

- ٥٧ يمكن أن يشمل الربح المعترف به وفقاً للفقرة ٥٦ على واحد أو أكثر من العناصر التالية:
- (أ) الأخطاء في قياس القيمة للعادلة إما لتكلفة الإدماج، أو للأصول القابلة للتحديد، أو للإلتزامات، أو للإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون التكاليف المستقبلية المحتملة الناشئة فيما يتعلق بالمنشأة المشتراة التي لم يتم عكسها بشكل صحيح في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، أو للإلتزامات، أو للإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، سبباً محتملاً لمثل تلك الأخطاء.
- (ب) متطلباً في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يُعامل على أنه قيمة عادلة لغرض توزيع تكلفة الإدماج. على سبيل المثال، تقتضي الإرشادات الواردة في الملحق "ب" بشأن تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أن يكون المبلغ المعين للأصول والإلتزامات الضريبية غير مخصص.
- (ج) شراء بأسعار منخفضة.

إندماج الأعمال الذي يتم إتجاره على مراحل

- ٥٨ يمكن أن ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، على سبيل المثال، عندما يحدث على مراحل عن طريق عمليات شراء أسهم متتالية. وإذا كان الحال كذلك، يجب للتعامل مع كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشتريّة، باستخدام تكلفة المعاملة ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة بتلك المعاملة. وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الإستثمارات المختلفة مع حصة المنشأة المشتريّة في القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في كل خطوة.
- ٥٩ وعندما ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، يمكن أن تختلف القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ كل معاملة تبادل، بسبب ما يلي:

- (أ) يتم نظرياً إعادة بيان الأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لتحديد مبلغ أية شهرة مرتبط بكل معاملة؛ و
- (ب) ثم يجب عندها أن تعترف المنشأة المشتريّة بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء،

ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتطرفة بحرص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشتري هو إعادة تقييم ويجب محاسبته على ذلك الأساس. لكن لأن إعادة التقييم هذا ينشأ عن الاعتراف المبدئي من قبل المنشأة المشتري بالأسول القابلة للتحديد، والالتزامات، والالتزامات الطارئة للمنشأة المشترة، فإن هذا لا يعني أن المنشأة المشتري قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك الأصول بعد الاعتراف المبدئي، وفقاً - على سبيل المثال - لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

٦٠ قبل أن تكون المعاملة مؤهلة لعملية إدماج الأعمال، يمكن أن تتأهل كاستثمار في شركة زميلة وأن تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت لزميلة" باستخدام أسلوب حقوق الملكية. وإذا كان الحال كذلك، سيتم مبيفاً تحديد القيم العادلة لصالفي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها في تاريخ كل معاملة تبادل أولى في تطبيق أسلوب حقوق الملكية على الإستثمار.

المحاسبة المبدئية المحددة مؤقتاً

٦١ تطوي المحاسبة المبدئية لعملية إدماج الأعمال على تعريف وتحديد القيم العادلة التي سيتم تعيينها للأصول القابلة للتحديد، والالتزامات، والالتزامات الطارئة للمنشأة المشترة وتكلفة الإدماج.

٦٢ وإذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبدئية لعملية إدماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإدماج، لأنه يمكن تحديد إما القيم العادلة التي يجب تعيينها للأصول القابلة للتحديد، أو الالتزامات، أو الالتزامات الطارئة للمنشأة المشترة أو تكلفة الإدماج بشكل مؤقت فقط، يجب على المنشأة المشتري محاسبة الإدماج باستخدام تلك القيم المؤقتة. كما ينبغي على المنشأة المشتري الاعتراف بأية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة لإتمام المحاسبة المبدئية:

(أ) خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإدماج بالشراء؛ و

(ب) من تاريخ الإدماج بالشراء، وبداً عليه:

(١) يجب حساب المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المعترف به أو المعدل نتيجة لإتمام المحاسبة المبدئية، كما لو أن قيمته العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء قد تم الاعتراف بها من ذلك التاريخ.

(٢) يجب تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٥٦ من تاريخ الإدماج بالشراء بأي مبلغ يساوي التعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المعترف به أو المعدل.

(٣) إن المعلومات المقارنة المعروضة لفترات قبل إتمام المحاسبة المبدئية للإدماج يجب عرضها كما لو أن المحاسبة المبدئية قد اكتملت من تاريخ الإدماج بالشراء. ويتضمن هذا أي استهلاك إضافي أو إطفاء أو آثار أخرى للربح أو الخسارة معترف بها نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية.

التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبذوبة

٦٣ فيما عدا ما تم توضيحه في الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٦٥، يجب الإعراف بالتعديلات على المحاسبة المبذوبة لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة المبذوبة فقط لتصحيح خطأ معين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويجب عدم الإعراف بالتعديلات على المحاسبة المبذوبة لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة لإستيعاب أثر التغييرات في التقديرات. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، يجب الإعراف بأثر التغيير في التقديرات في الفترات الحالية والمستقبلية.

٦٤ ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ أن تقوم المنشأة بمحاسبة تصحيح الخطأ بأثر رجعي، وأن تعرض البيانات المالية كما لو أن الخطأ لم يحدث من خلال إعادة بيان المعلومات المقارنة للفترة (الفترات) السابقة التي حصل فيها الخطأ. وبناءاً على ذلك، فإن المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد، أو الإنترام، أو الإنترام الطارئ للمنشأة المشترية الذي يتم الإعراف به أو تعديله نتيجة لتصحيح خطأ ما يجب حسابه كما لو أن قيمته العادلة أو قيمته العادلة المحملة في تاريخ الإندماج بالشراء قد تم الإعراف بها منذ ذلك التاريخ. ويجب تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به في فترة سابقة وفقاً للفقرة ٥٦ وذلك بأثر رجعي بمبلغ يساوي القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء (أو التعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء) للأصل القابل للتحديد، أو الإنترام، أو الإنترام الطارئ الذي يتم الإعراف به (أو تعديله).

الإعراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبذوبة

٦٥ إذا لم تلبى المنافع المحتملة لمعاملات تحويل خسارة ضريبة الدخل للمنشأة المشترية أو أصول ضريبة مؤجلة أخرى المعايير الواردة في الفقرة ٣٧ للإعراف المنفصل عندما تتم محاسبة إندماج الأعمال بشكل مبني ولكن يتم تحقيقه لاحقاً، ينبغي على المنشأة المشترية الإعراف بتلك المنافع كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "مستويات الدخل". بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المشترية:

- (أ) تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى المبلغ الذي كان سيتم الإعراف به فيما لو تم الإعراف بأصل للضريبة المؤجل على أنه أصل قابل للتحديد من تاريخ الإندماج بالشراء؛ و
- (ب) الإعراف بالتخفيض في المبلغ المرحل للشهرة كمصروف.

غير أنه لن ينتج عن هذا الإجراء إيجاد زيادة كما هو موصوف في الفقرة ٥٦، وأن يزيد أيضاً من مبلغ أي ربح تم الإعراف به سابقاً وفقاً للفقرة ٥٦.

الإفصاح

٦٦ على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها وأثرها المالي:

- (أ) خلال الفترة.
- (ب) بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

٦٧ من أجل إنفاذ المبدأ الولد في الفقرة ٦٦(أ)، يتعين على المنشأة المشتري الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية لإندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة:

- (أ) أسماء ولوصاف المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإندماج.
- (ب) تاريخ الإندماج بالشراء.
- (ج) نسبة أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت المشتراة.
- (د) تكلفة الإندماج ووصفا لعناصر تلك التكلفة، بما في ذلك أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية الإندماج. وعندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من التكلفة، عندها يجب الإفصاح عما يلي:

- (١) عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها أو القابلة للإصدار؛ و
- (٢) القيمة للعادلة لتلك الأدوات وأسس تحديد تلك القيمة العادلة. إذا لم يكن هناك سعر منشور للأدوات في تاريخ التبادل، ينبغي الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة. وإذا كان هناك سعر منشور قادم في تاريخ التبادل لكنه لم يستخدم كأساس لتحديد تكلفة الإندماج، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأسباب وراء عدم استخدام السعر المنشور؛ والأسلوب والافتراضات المهمة المستخدمة لعزو قيمة معينة لأدوات حقوق الملكية، والمبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة المنسوبة لأدوات حقوق الملكية وسعرها المنشور.

- (هـ) تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة للتخلص منها نتيجة الإندماج.
- (و) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإندماج بالشراء لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة، والتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل الإندماج. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لمسبب كون الحالة كذلك.

- (ز) مبلغ أي زيادة معترف به في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٦، وبند السطر في بيان الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالزيادة.

- (ح) وصف للعوامل التي ماهمت في التكلفة التي تؤدي إلى الاعتراف بالمشهرة - وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لمسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية - أو وصف لطبيعة أي زيادة معترف بها في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٦.

- (ط) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة من تاريخ الإندماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشتري للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لمسبب كون الحالة كذلك.

٦٨ ينبغي الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٦٧ بشكل كلي لعمليات إدماج الأعمال التي يتم تنفيذها خلال فترة الإبلاغ والتي كانت غير هامة بشكل فردي.

٦٩ وإذا كانت المحاسبة المبدئية لعملية إدماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد تم تعديلها مؤقتاً فقط كما هو موصوف في الفقرة ٦٢، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة أيضاً إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٧٠ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(أ)، يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي:

(أ) ييراد المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الإدماج بالشراء لكافة عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صلاص بداية الفترة.

(ب) ربح أو خسارة المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الإدماج بالشراء لكافة عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صلاص بداية الفترة.

وإذا كان الإفصاح عن هذه المعلومات غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٧١ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(ب)، يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ٦٧ لكل عملية إدماج أعمال يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي. وإذا كان الإفصاح عن أي من تلك المعلومات هو أمر غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٧٢ يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها في الفترات الحالية أو السابقة.

٧٣ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٧٢، ينبغي على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) المبلغ، وتفسير لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية:

(١) تتعلق بالأسول القابلة للتحديد المشتراة أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة المضمونة في عملية إدماج أعمال تم تنفيذها في فترة حالية أو سابقة؛ و

(٢) ذات حجم أو طبيعة أو تأثير بحيث يكون الإفصاح ذو علاقة بهم الأداء المالي للمنشأة المندمجة.

(ب) إذا كانت المحاسبة المبدئية لعملية إدماج الأعمال التي تم تنفيذها مباشرة في الفترة السابقة قد تم تعديلها مؤقتاً فقط في نهاية تلك الفترة، مبلغ وتصويرات التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال الفترة الحالية.

(ج) معلومات بشأن تصحيح الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ لأي من الأسول القابلة للتحديد أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، أو

تغييرات في القيم المعينة لتلك البنود، التي تعترف بها المنشأة الممتثلة خلال الفترة الحالية وفقاً للفترتين ٦٣ و ٦٤.

٧٤ يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم التغييرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

٧٥ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٧٤، على المنشأة الإفصاح عن مطابقة المبلغ المسجل للشهرة في بداية ونهاية الفترة، وإن تظهر بشكل منفصل ما يلي:

(أ) المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في بداية الفترة؛

(ب) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف التي تستوفي، عند الانتماء بالثراء، معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٥؛

(ج) التعديلات الناتجة عن الاعتراف باللاحق بأصول الضريبة المؤجلة خلال الفترة وفقاً للفقرة ١٦٥؛

(د) الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ ولشهرة التي تم إلغاء الاعتراف بها خلال الفترة دون أن تكون مشمولة سابقاً في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع؛

(هـ) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(و) صافي فروق للتبادل الناشئة خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؛

(ز) أية تغييرات أخرى في المبلغ المسجل خلال الفترة؛ و

(ح) المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في نهاية الفترة.

٧٦ تصبح المنشأة عن المعلومات بشأن المبلغ القابل للإسترداد وانخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٧٥(هـ).

٧٧ وإذا لم تستوفي في أي حال من الأحوال المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب هذا المعيار الأهداف المذكورة في الفقرات ٦٦ و ٧٢ و ٧٤، يتعين على المنشأة الإفصاح عن مثل تلك المعلومات الإضافية كما يلزم لتلبية تلك الأهداف.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

٧٨ فيما عدا ما هو مخصص عليه في الفقرة ٨٥، ينطبق هذا المعيار على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. كما يجب أن ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) الشهرة الناشئة عن إنتماء الأعمال التي يكون فيه تاريخ الاتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و

(ب) أي زيادة في حصة المنشأة الممتثلة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة عن تكلفة إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

الشهرة المعترف بها سابقاً

٧٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بآثر رجعي من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على الشهرة المشتراة في إنماج الأعمال التي كان فيها تاريخ الإقتراق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤، وعلى الشهرة الناشئة من حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ ويتم محاسبتها بموجب تطبيق التوحيد للتابعي. وبناءً عليه، يجب على المنشأة القيام بما يلي:

- (أ) التوقف عن إطفاء تلك الشهرة، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛
- (ب) إلغاء المبلغ المسجل للإطفاء للمتركم ذو العلاقة مع زيادة مقابلة في الشهرة، وذلك في بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و
- (ج) اختبار الشهرة بالنسبة لانخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل عام ٢٠٠٤)، وذلك من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

٨٠ وإذا اعترفت المنشأة سابقاً بالشهرة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، يجب عليها عدم الاعتراف بتلك الشهرة في الربح أو الخسارة عندما تنصرف بكامل أو جزء من مؤسسة العمل التي ترتبط بها تلك الشهرة، أو عندما تصبح وحدة توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة منخفضة القيمة.

الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً

٨١ إن المبلغ المسجل للشهرة السلبية في بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ والتي تنشأ عن:

- (أ) إنماج أعمال كان فيه تاريخ الإقتراق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤؛ أو
 - (ب) حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ ويتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد للتابعي.
- يجب إلغاء الاعتراف به في بداية تلك الفترة، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً

٨٢ إن المبلغ المسجل لبنود مصنف على أنه أصل غير ملموس:

- (أ) تم شراؤه في عملية إنماج أعمال كان فيه تاريخ الإقتراق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤، أو
- (ب) ينشأ عن حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ ويتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد للتابعي.

يجب إعادة تصنيفه على أنه شهرة في بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، إذا لم يستوف ذلك الأصل غير الملموس في ذلك التاريخ معيار قابلية التحديد للوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل عام ٢٠٠٤).

الاستثمارات التي تتم محاسبته بأسلوب حقوق الملكية

٨٣ بالنسبة للاستثمارات التي تتم محاسبته من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية والمشتراة بتاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة ما يلي:

- (أ) أية شهرة مشتراة مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الاستثمار. لذلك، لا يجب تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المنشأة من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها.
- (ب) أي زيادة مشمولة في المبلغ المسجل لاستثمار حصة المنشأة في صافي للقيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطويلة للمنشأة المستثمر بها عن تكلفة الاستثمار. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تشمل تلك الزيادة كدخل في تحديد حصتها من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها في الفترة التي يتم فيها شراء الاستثمار.

٨٤ وبالنسبة للاستثمارات التي تتم محاسبته من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية والمشتراة قبل تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤:

- (أ) يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على أساس مستقبلي، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على أية شهرة مشتراة مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الاستثمار. وبناءً عليه يجب على المنشأة، من ذلك التاريخ، التوقف عن شمل إطفاء تلك الشهرة في تحديد حصة المنشأة من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها.
- (ب) يتعين على المنشأة إلغاء الاعتراف بأية شهرة سلبية مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الاستثمار في بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتاحي للأرباح المحتجزة.

التطبيق المحدود بآثر رجعي

٨٥ يُسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار على الشهرة القائمة في أي تاريخ قبل تاريخ النفاذ الموضحة في الفقرات ٧٨-٨٤، أو الشهرة المشتراة بعد أي من تلك التواريخ، وعمليات إدماج الأعمال التي تحدث ابتداءً من أي من هذه التواريخ، إما بشرط:

- (أ) أنه قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار على عمليات إدماج أعمال سابقة في الوقت الذي تم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل مبني؛ و
- (ب) وتطبيق المنشأة أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل في ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل في ٢٠٠٤) بآثر مستقبلي منذ تلك التواريخ ذاتها، والتقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق تلك المعايير منذ ذلك التاريخ والتي تم الحصول عليها مسبقاً من قبل المنشأة بحيث لا تكون هناك حاجة لتحديد التقديرات التي كانت هناك ضرورة لإجرائها في تاريخ سابق.

سحب البيانات الأخرى

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إدماج الأعمال" (كما صدر في ١٩٩٨).

٨٧ كما يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- (أ) التفسير رقم ٩ إدماج الأعمال - لتصنيف إما كعمليات شراء بالإندماج أو توحيد المصالح؛
- (ب) التفسير رقم ٢٢ إدماج الأعمال - التعديل اللاحق للتقييم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبدئياً؛ و
- (ج) التفسير رقم ٢٨ إدماج الأعمال - "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية.

الملحق أ

تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ الإدماج بال شراء : التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المشتري بشكل فعال على السيطرة على المنشأة المشتراة.

تاريخ الإنفاق : التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى إتفاق أساسي بين الأطراف موضوع الإنماج، وفي حالة المنشآت الممثلة في اليورصة، هو التاريخ الذي يعلن فيه عن هذا الإتفاق للجمهور. وفي حالة عملية استيلاء عدائي، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى إتفاق أساسي بين الأطراف موضوع الإنماج هو التاريخ الذي يقبل فيه عدد كافٍ من مالكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشتري أن تمارس السيطرة على المنشأة للمشتراة.

مؤسسة أعمال : مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول يتم القيام بها وإدارتها لأغراض توفير ما يلي:

(أ) عائد للمستثمرين؛ أو

(ب) تكاليف أدنى أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وتلمسبي لحسابي الوثيقة أو المشاركين.

وتتكون مؤسسة الأعمال عموماً من المعطيات، والعمليات المطبقة على تلك المعطيات، والمخرجات الناتجة التي يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد الإيرادات. وإذا كانت الشهرة موجودة في مجموعة منقولة من الأنشطة والأصول، فإنه يفترض أن تكون المجموعة المنقولة عبارة عن مؤسسة أعمال.

إدماج الأعمال : جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معا في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية.

إدماج الأعمال المتعلق : إدماج الأعمال الذي يتم من خلاله السيطرة بشكل أساسي على كافة المنشآت أو بمنشآت أو مؤسسات أعمال موضوع الإنماج (المسيطر عليها) من قبل نفس الجهة أو أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة

الإلتزام الطارئ	: يكون للإلتزام الطارئ المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "لمخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، أي:
	(أ) إلتزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة، يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة؛ أو (ب) إلتزام تعاقدي حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به للأسباب التالية:
	(١) ليس من المحتمل إلتئضاء تكلف مصادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام التعاقدي بموثوقية كافية.
السيطرة	: سلطة إدارة الميسلات المالية والتشغيلية للمنشأة أو مؤسسة الأعمال من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.
تاريخ التبادل	: عندما يتم تحقيق إلتئماج أعمال في معاملة تبادل وحيدة، يكون تاريخ التبادل هو تاريخ الإلتئماج بالشراء. وعندما ينطوي إلتئماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، مثلاً عندما يتحقق على مراحل من خلال عمليات متتابعة لشراء الأسهم، يكون تاريخ التبادل هو التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بكل استثمار على حدة في البيانات المالية للمنشأة المشتركة.
القيمة العادلة	: المبلغ الذي يتم مقابلته بتبادل الأصل، أو تسوية الإلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أسس تجاري.
الشهرة	: المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل.
الأصل غير الملموس	: يكون للأصل غير الملموس المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، أي أصل غير نقدي قابل للتحديد دون جوهر مادي.
مشروع مشترك	: يكون للمشروع المشترك المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣١ "للحصول في المشاريع المشتركة"، أي إلتئاق تعاقدي تتعهد بموجبه جهتين أو أكثر القيام بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.
حقوق الأقلية	: نسبة الربح أو الخسارة وصافي أصول شركة تابعة يمكن نسبها إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، من قبل المنشأة الأم.

- منشأة متبادلة : منشأة غير المنشأة التي يملكها المستثمر، مثل شركة تأمين متبادلة أو منشأة تعاونية متبادلة، تقدم تكاليف متكنية أو منافع إقتصادية لأخرى بشكل مباشر وتنسبها لحاملي الوثيقة أو المشاركين.
- الشركة الأم : المنشأة التي تملك ولحدة أو أكثر من الشركات التابعة.
- محتمل : مرجح للحدوث أكثر من عدمه.
- المنشأة المعدة للتقرير : المنشأة التي يكون لديها مستخدمين يعتمدون على البيانات المالية ذات الأغراض العامة للمنشأة بغية الحصول على معلومات تكون مفيدة لهم في صنع القرارات بشأن توزيع الموارد. ويمكن أن تكون المنشأة المعدة للتقارير منشأة وحيدة أو مجموعة تتألف من الشركة الأم وكافة شركاتها التابعة.
- المنشأة التابعة : منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشراكة ما، تسيطر عليها منشأة أخرى (تُعرف بالشركة الأم).

الملحق ب

ملحق التطبيق

يُعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

عمليات الإدماج بالشراء العكسية

ب١ كما أشرنا في الفقرة ٢١، فإنه في بعض عمليات إدماج الأعمال، الممثل إليها صموماً بعمليات الإدماج بالشراء العكسية، تكون المنشأة المشتري هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية فيها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما ترتب منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. ورغم أن المنشأة العامة تعتبر قانونياً على أنها المنشأة الأم، وتعتبر المنشأة الخاصة على أنها المنشأة التابعة، فإن المنشأة التابعة للقانونية هي المنشأة المشتري إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأم للقانونية من أجل الحصول على المنافع من أتمطتها.

ب٢ يتعين على المنشأة تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٣-ب١٥ عند محاسبة عملية الإدماج بالشراء العكسية.

ب٣ وتحدد محاسبة عملية الإدماج بالشراء العكسية توزيع تكلفة إدماج الأعمال كما في تاريخ الإدماج بالشراء ولا تطبق على المعاملات بعد عملية الإدماج.

تكلفة إدماج الأعمال

ب٤ عند إصدار أدوات حقوق الملكية كجزء من تكلفة إدماج الأعمال، تقتضي الفقرة ٢٤ أن تشمل تكلفة الإدماج القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ التبادل. وتشير الفقرة ٢٧ إلى أنه، في غياب سعر محلي موثوق، يمكن تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بالرجوع إلى القيمة العادلة للمنشأة المشتري أو القيمة العادلة للمنشأة المشتراة، أيهما أكثر وضوحاً.

ب٥ وفي عملية الإدماج بالشراء العكسية، تعتبر تكلفة إدماج الأعمال أنها قد تم تكبدها من قبل المنشأة التابعة للقانونية (أي المنشأة المشتري لأغراض محاسبية) على شكل أدوات حقوق ملكية تصدر لمالكي المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة المشتراة لأغراض محاسبية). وإذا تم استخدام السعر المنشور لأدوات حقوق الملكية للمنشأة التابعة للقانونية لتحديد تكلفة الإدماج، يجب إجراء حساب لتحديد عدد أدوات حقوق الملكية التي كان يجب إصدارها من قبل المنشأة التابعة للقانونية لتوفير نفس نسبة حصة الملكية للمنشأة المندمجة إلى مالكي المنشأة الأم القانونية كما سيكون في المنشأة المندمجة نتيجة لعملية الإدماج بالشراء العكسية. ويجب استخدام القيمة العادلة لعدد أدوات حقوق الملكية المصوبة بتلك الطريقة كتكلفة لعملية الإدماج.

ب٦ وإذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية للمنشأة التابعة للقانونية غير واضحة تماماً، فإنه يجب استخدام إجمالي القيمة العادلة لتكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة للمنشأة الأم القانونية قبل إدماج الأعمال كأساس لتحديد تكلفة عملية الإدماج.

تحضير وعرض البيانات المالية الموحدة

٧ ب يجب إصدار البيانات المالية للموحدة المعدة بعد عملية اندماج بالشراء عكسية تحت إسم المنشأة الأم القانونية، لكن يتعين وصفها في الملاحظات كتتممة للبيانات المالية للمنشأة التابعة القانونية (أي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية). ولأن هذه البيانات المالية الموحدة تمثل تتممة للبيانات المالية للمنشأة التابعة القانونية:

(أ) يجب الاعتراف بالوصول وإلتزامات المنشأة التابعة للقانونية وقياسها في تلك البيانات المالية الموحدة بمبالغها المسجلة قبل عملية الاندماج.

(ب) يجب أن تكون الأرباح المحتجزة وأرصدة حقوق الملكية الأخرى في تلك البيانات المالية الموحدة هي الأرباح المحتجزة وأرصدة حقوق الملكية الأخرى للمنشأة التابعة للقانونية مباشرة قبل عملية اندماج الأعمال.

(ج) يجب تحديد المبلغ المعترف به كأدوات حقوق ملكية صادرة في تلك البيانات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الاندماج المحددة كما هو مبين في الفقرات ب٤-ب٦ إلى حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التابعة للقانونية مباشرة قبل عملية اندماج الأعمال. غير أن هيكل حقوق الملكية الظاهر في تلك البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع أدوات حقوق الملكية الصادرة) يجب أن يحكس هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة الأم القانونية لتتفقد عملية الاندماج.

(د) يجب أن تكون المعلومات المقارنة المعروضة في تلك البيانات المالية الموحدة هي تلك الخاصة بالمنشأة التابعة للقانونية.

٨ ب تطبيق محاسبة عملية الاندماج بالشراء العكسية فقط في البيانات المالية الموحدة. وبناءً على ذلك، يجب في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم القانونية، إن وجدت، محاسبة الإستثمار في المنشأة التابعة القانونية وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" عند محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

٩ ب ويجب أن تعكس البيانات المالية للموحدة المعدة بعد عملية اندماج بالشراء عكسية القيم العادلة للأصول والإلتزامات، والإلتزامات للطائفة المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية). وبناءً عليه، يجب توزيع تكلفة اندماج الأعمال من خلال قياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات للطائفة المنشأة الأم القانونية التي تأتي معايير الاعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمها العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء. وينبغي محاسبة أية زيادة في تكلفة الاندماج عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود وفقاً للفقرات ٥١-٥٥. كما ينبغي محاسبة أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود عن تكلفة عملية الاندماج وفقاً للفقرة ٥٦.

حقوق الأقلية

١٠ ب في بعض عمليات الاندماج بالشراء العكسية، لا يبذل بعض ملاك المنشأة التابعة القانونية أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل أدوات حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية. ورغم أن المنشأة التي يحتفظ فيها أولئك المالكين بأدوات حقوق ملكية (المنشأة التابعة للقانونية) قد اشترت منشأة أخرى (المنشأة الأم القانونية)، إلا أنه تتم معاملة أولئك المالكين كحقوق أقلية في البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية

الإنماج بالشراء العكسية. وسبب ذلك أن ملكي المنشأة التابعة للقانونية الذين لم يبادلوا أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأم القانونية، يملكون حصة فقط في نتائج وصافي أصول المنشأة التابعة للقانونية، وليس في نتائج وصافي أصول المنشأة المندمجة. وعلى العكس من ذلك، فإن كافة ملكي المنشأة الأم للقانونية، على الرغم من أن المنشأة الأم القانونية تعتبر هي المنشأة المشتركة، لديهم حصة في نتائج وصافي أصول المنشأة المندمجة.

ب١١ ولأنه يتم الاعتراف بأصول وإلتزامات المنشأة التابعة للقانونية وقياسها في البيانات المالية الموحدة بمبالغها المسجلة قبل عملية الإنماج، ينبغي أن تعكس حقوق الأقلية الحصة التناسبية لمساهمي حقوق الأقلية في المبالغ المسجلة قبل عملية الإنماج لصافي أصول المنشأة التابعة للقانونية.

حصة السهم من الأرباح

ب١٢ وكما أشرنا في الفقرة ب٧(ج)، يعكس هيكل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية الإنماج بالشراء العكسية هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية لتنفيذ عملية إنماج الأصول.

ب١٣ ولأغراض حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة التي حدثت فيها عملية الإنماج بالشراء العكسية:

- (أ) يعتبر عدد الأسهم العادية المتداولة من بداية تلك الفترة إلى تاريخ الإنماج بالشراء على أنه عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية إلى ملكي المنشأة التابعة للقانونية^١ و
- (ب) يكون عدد الأسهم العادية المتداولة من تاريخ الإنماج بالشراء إلى نهاية تلك الفترة هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة الأم القانونية المتداولة خلال تلك الفترة.

ب١٤ ويجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية المفصح عنها لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الإنماج بالشراء والمعروضة في البيانات المالية الموحدة بعد عملية الإنماج بالشراء العكسية، من خلال تقسيم الربح أو الخسارة للمنشأة التابعة للقانونية التي يمكن أن تُنسب إلى حملة الأسهم العادية في كل فترة من تلك الفترات على عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية إلى ملكي المنشأة التابعة للقانونية في عملية الإنماج بالشراء العكسية.

ب١٥ وتفترض الحسابات المبينة في الفقرتين ب١٣ وب١٤ أنه لم يكن هناك تغييرات في عدد الأسهم العادية الصادرة للمنشأة التابعة للقانونية خلال الفترات المقارنة وخلال الفترة الممتدة من بداية الفترة التي حدثت فيها عملية الإنماج بالشراء العكسية وحتى تاريخ الإنماج بالشراء. ويجب تعديل حساب حصة السهم من الأرباح بشكل مناسب للأخذ في الاعتبار أثر التغيير في عدد الأسهم العادية الصادرة للمنشأة التابعة للقانونية خلال تلك الفترات.

توزيع تكلفة اندماج الأعمال

١٦٦ يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية التي تلبي معايير الاعتراف ذات العلاقة بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج بالبراء. ولغرض توزيع تكلفة اندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية معاملة المقاييس التالية على أنها قيم عادلة:

- (أ) بالنسبة للأصول المالية المتداولة في سوق نشط، يجب على المنشأة المشترية استخدام قيم السوق الحالية.
- (ب) بالنسبة للأصول المالية غير المتداولة في سوق نشط، يجب على المنشأة المشترية استخدام القيم المقدرة التي تأخذ بعين الاعتبار خصائص مثل نسب الأرباح إلى سعر الأسهم، وعائد توزيع الأرباح، ونسب النمو المتوقعة للأصول القابلة للمقارنة لمنشآت ذات خصائص مماثلة.
- (ج) بالنسبة للمقبوضات والعقود الإنشائية والأصول الأخرى للقابلة للتحديد، يجب على المنشأة المشترية استخدام القيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها، المحددة بأسعار الفائدة الحالية المناسبة، مطروحا منها مخصصات تكاليف عدم قابلية التحصيل وللحصول، إن لزم الأمر. غير أن الخصم غير ضروري بالنسبة للمقبوضات قصيرة الأجل وللعقود الإنشائية والأصول الأخرى القابلة للتحديد عندما لا يكون الفرق بين المبالغ الإسمية والمخصومة كبيرا.
- (د) وبالنسبة لمخزون ما يلي:

(١) السلع والبضائع تامة الصنع، ينبغي على المنشأة المشترية استخدام أسعار البيع مطروحا منها مجموع (١) تكاليف التصرف، (٢) ومخصص ربح معقول لمجهود البيع الذي قامت به المنشأة المشترية على أساس للربح للسلع والبضائع تامة الصنع المماثلة؛

(٢) الأعمال قيد الإنجاز، يتعين على المنشأة المشترية استخدام أسعار بيع السلع تامة الصنع مطروحا منها مجموع (١) تكاليف إتمام العمل، (٢) تكاليف التصرف، (٣) مخصص ربح معقول لمجهود إتمام العمل والبيع على أساس للربح للسلع تامة الصنع المماثلة؛ و

(٣) بالنسبة للمواد الخام، يتعين على المنشأة المشترية استخدام تكاليف الاستبدال الحالية.

(هـ) بالنسبة للأراضي والمباني، يتعين على المنشأة المشترية استخدام قيم السوق.

(و) بالنسبة للمصانع، يتعين على المنشأة المشترية استخدام قيم السوق، المحددة عادة من خلال التقييم. وإذا لم يكن هناك دليل قائم على أساس السوق للقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند المنشآت والمعدات، وندرا ما يباع ذلك البند، فيما عدا كونه جزء من أعمال مستمرة، قد تحتاج المنشأة المشترية إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام الدخل أو منهج تكلفة الاستبدال الممثلة.

(ز) وبالنسبة للأصول غير الملموسة، يتعين على المنشأة المشترية تحديد القيمة العادلة:

(١) بالرجوع إلى السوق للنشط كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة؛ أو

(٢) إذا لم يكن هناك سوق نشط، على أساس يعكس المبالغ التي كان يمكن أن تدفعها المنشأة المشترية مقابل الأصول في معاملة تجارية بين الأطراف المطلعة للراخبة، على أساس

أفضل المعلومات المتوفرة (نظر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمزيد من الإرشاد حول تحديد القيم للعادلة للأصول غير الملموسة المشتراة عملت إنمجا الأصول).

(ج) بالنسبة لصافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين فيما يخص خطط المنافع المحددة، يتعين على المنشأة المشتري استخدام القيمة الحالية للإلتزام المحددة مطروحا منه القيمة العادلة لأي من أصول الخطط. وعلى أية حال، يتم الاعتراف بالأصل فقط إلى الحد الذي يحتمل فيه أن يكون متوفر المنشأة المشتري على شكل مبالغ ممتدة من الخطة أو تخفيض في المساهمات المستقبلية.

(ط) بالنسبة للأصول والإلتزامات الضريبية، يتعين على المنشأة المشتري استخدام مبلغ المنفعة الضريبية الناشئة من الخسائر الضريبية أو الضرائب واجبة الدفع فيما يتعلق بالربح أو الخسارة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، المقدر من وجهة نظر المنشأة المندمجة. ويتم تحديد الأصل أو الإلتزام الضريبي بعد السماح بالأثر الضريبي الخاص بإعادة بيان الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة بقيمتها العادلة ولا يتم خصمه.

(ي) بالنسبة للصناعات ولورق الدفع، والديون طويلة الأجل، والإلتزامات، والمستحقات، والمطالب الأخرى واجبة الدفع، يتعين على المنشأة المشتري استخدام القيم الحالية للمبالغ التي يجب دفعها في تسوية الإلتزامات المحددة بأسعار فائدة حالية مناسبة. غير أن الخصم لا يكون ضروريا للإلتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبالغ الاسمية والمخصومة غير كبير.

(ك) بالنسبة للعقود المثقلة بالإلتزامات والإلتزامات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، يتعين على المنشأة المشتري استخدام القيم الحالية للمبالغ التي يجب دفعها في تسوية الإلتزامات المحددة بأسعار فائدة حالية مناسبة.

(ل) بالنسبة للإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، يتعين على المنشأة المشتري استخدام المبالغ التي سوف يفرضا طرف ثالث لتولي تلك الإلتزامات الطارئة. ويجب أن يعكس مثل تلك المبلغ كلفة لتوقعات بشأن التكاليف النقدية المحتملة وليس التكلفة النقدي الوحيد المحتمل أو أعلى أو أدنى تكلفة نقدي متوقع.

ب١٧ ونقتضي بعض الإرشادات المذكورة أعلاه أن يتم تقدير القيم العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية. وإذا لم يشير الإرشاد بشأن بند معين إلى استخدام أساليب القيمة الحالية، يمكن أن تستخدم مثل تلك الأساليب في تقدير القيمة العادلة لذلك البند.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، وعلى محاسبة أية شهرة وأصول غير ملموسة مشتراة في عمليات إدماج الأعمال تلك. وفيما يخص كلفة الجوانب الأخرى، يجب تطبيق هذه التعديلات للفترة السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

لكن إذا اختارت المنشأة أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وفقاً للفقرة ٨٥ ابتداءً من أي تاريخ يسبق تاريخ النفاذ المذكورة في الفقرات ٧٨-٨٤، يتعين عليها أيضاً تطبيق هذه التعديلات بآثر مستقبلي ابتداءً من نفس ذلك التاريخ.

• • • • •

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "نماذج الأعمال" من قبل إثني عشر عضواً من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من الأستاذ وليتينغتون والسيد يامادا معارضتهم لذلك. وترد آراءهم المعارضة بعد أسس الإستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

مدير تنفيذ تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج بيرنز	
ألفونسي نبي كريب	
روبرت جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليمسرينغ	
وارن جيه ملكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوغري وليتينغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الإمتناتات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال"

الفقرات

المقدمة	إستنتاج ١-٥
تعريف إدماج الأعمال	إستنتاج ٦-١٥
تعريف مؤسسة الأعمال	إستنتاج ١٥-١٠
إستبدال مصطلح "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال"	إستنتاج ١١
تعريف مؤسسة الأعمال	إستنتاج ١٢-١٥
النطاق	إستنتاج ١٦-٣٦
إستثناءات النطاق	إستنتاج ١٦-٣٤
عمليات إدماج الأعمال المتوقعة بتشكيل مشروع مشترك	إستنتاج ١٧-٢٣
عمليات إدماج الأعمال المتوقعة بمنشآت خاضعة لميطرة مشتركة	إستنتاج ٢٤-٢٨
عمليات الإدماج التي تنطوي على منشآت متحالفة أو جمع منشآت منفصلة لتشكل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط	إستنتاج ٢٩-٣٤
البنود المشمولة في النطاق	إستنتاج ٣٥-٣٦
أسلوب المحاسبة	إستنتاج ٣٧-٥٥
عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة	إستنتاج ٤٤-٤٦
عمليات إدماج الأعمال التي لا تحصل فيها أي من المنشآت الدامجة على السيطرة	إستنتاج ٤٧-٥٣
أسباب رفض أسلوب تجميع المصالح	إستنتاج ٥٠-٥٣
عمليات إدماج الأعمال التي من الصعب فيها تحديد المنشأة المشتري	إستنتاج ٥٤-٥٥
تطبيق أسلوب الشراء	إستنتاج ٥٦-١٦٩
تحديد المنشأة المشتري	إستنتاج ٥٦-٦٦
تحديد المنشأة المشتري في إدماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية	إستنتاج ٥٧-٦١
تحديد المنشأة المشتري عند تشكيل منشأة جديدة لتنفيذ إدماج الأعمال	إستنتاج ٦٢-٦٦
تكلفة إدماج الأعمال	إستنتاج ٦٧-٧٣
التكاليف التي تنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال	إستنتاج ٧١-٧٣
توزيع تكلفة إدماج الأعمال	إستنتاج ٧٤-١٥٨
الاعتراف بالأصول المشتركة للقبالة للتحديد للإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة	إستنتاج ٧٤-١٢٠
مخصصات إنهاء أو نقل أنشطة المنشأة المشتري	إستنتاج ٧٦-٨٧
الأصول الغير ملموسة	إستنتاج ٨٨-١٠٦
الإلتزامات الطارئة	إستنتاج ١٠٧-١١٧
الإلتزامات المتعلقة للمنشأة المشتري التي يصبح تسديدها واجبا بواسطة إدماج الأعمال	إستنتاج ١١٨-١٢٠
قياس الأصول للقبالة للتحديد للمشتري للإلتزامات والإلتزامات الطارئة المتكيدة أو المضمونة	إستنتاج ١٢١-١٢٨
الشهرة	إستنتاج ١٢٩-١٤٢

١٣٥- ١٢٩	إستنتاج	الإعتراف المبدئي بالشهرة كأصل
١٤٢- ١٣٦	إستنتاج	المحاسبة اللاحقة للشهرة
١٥٦-١٤٢	إستنتاج	زيادة حصة المنشأة المشتركة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة
١٥٣-١٥١	إستنتاج	للتحديد للمنشأة المشتركة لإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة عن التكلفة
١٥٤	إستنتاج	الإعتراف بالزيادة كتخفيض في القيم المنسوبة إلى بعض صافي الأصول
١٥٦-١٥٥	إستنتاج	الإعتراف بالزيادة كإلتزام منفصل
١٥٨- ١٥٧	إستنتاج	إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل
١٦٩-١٥٩	إستنتاج	المحاسبة المبدئية المحددة مؤقتًا
١٦٩- ١٦٤	إستنتاج	التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبدئية
١٦٧- ١٦٦	إستنتاج	للتعديلات على تكلفة لإندماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبدئية
١٦٩- ١٦٨	إستنتاج	الإعتراف بأصول الضريبة للموجلة بعد إتمام المحاسبة المبدئية (الفقرة ٦٥)
١٧٨- ١٧٠	إستنتاج	الإفصاح
٢٠٤- ١٧٩	إستنتاج	الأحكام الإنشائية وتاريخ التنفيذ
١٨٤- ١٨١	إستنتاج	التطبيق المحدود بآخر رجعي
١٨٨- ١٨٥	إستنتاج	الشهرة المعترف بها سابقا
١٩٥- ١٨٩	إستنتاج	الشهرة السلبية المعترف بها سابقا
١٩٩- ١٩٦	إستنتاج	الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقا
٢٠٤- ٢٠٠	إستنتاج	الاستثمارات التي تحاسب عليها على أساس حقوق الشراكام

الآراء المعارضة بشأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

إن أساس الاستنتاجات هذا يوفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات المجلس في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ لقد حدد معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال" (المعدل عام ١٩٩٨) محاسبة عمليات إندماج الأعمال. وقد بدأ المجلس عام ٢٠٠١ مشروعاً لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كجزء من برنامج عمله المبني، بهدف تحسين جودة محاسبة عمليات إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق المقاربة الدولية بشأنها. ويتكون مشروع المجلس فيما يخص عمليات إندماج الأعمال من مرحلتين. وكجزء من المرحلة الأولى، نشر للمجلس في كانون الأول ٢٠٠٢ مسودة العرض ٣ "إندماج الأعمال"، بالإضافة إلى مسودة عرض حول التعديلات المقترحة ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٤ نيسان ٢٠٠٣. وقد تلقى المجلس ١٣٦ رسالة ملاحظات.

استنتاج ٣ أدت المرحلة الأولى إلى إصدار المجلس لهذا المعيار وفي الوقت نفسه إصدار النسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولم تكن بية المجلس من إعداد هذا المعيار كجزء من المرحلة الأولى للمشروع هي إعادة دراسة كافة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وبدلاً من ذلك، ركز المجلس مبدئياً على:

- (أ) أسلوب محاسبة عمليات إندماج الأعمال؛
- (ب) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في عملية إندماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المشتراة؛
- (د) معاملة لية زيادة في حصة المنشأة المنتزعة في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و
- (هـ) محاسبة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

استنتاج ٤ وبناءً على ذلك، تم نقل عدد من المتطلبات الواردة في هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ دون إعادة دراستها من قبل المجلس. ويحدد أساس الاستنتاجات هذا تلك المتطلبات لكنه لا يناقشها بالتفصيل.

استنتاج ٥ تتضمن المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال دراسة ما يلي:

- (أ) المواضيع الناشئة فيما يتعلق بتطبيق أسلوب الشراء، بما في ذلك تطبيقه على:
- (١) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتباعدة؛ و
- (٢) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وهذه تتضمن

عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

- (ب) محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت أو مؤسسات الأعمال المنفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك، بما في ذلك التطبيقات الممكنة لمحاسبة اليدلية.
- (ج) محاسبة عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

تعريف إدماج الأعمال

يستنتاج ٦ يعرف هذا المعيار إدماج الأعمال على أنه "جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة واحدة معدة للتقارير".

يستنتاج ٧ استنتج المجلس أن تعريف إدماج الأعمال يجب أن يكون واسع النطاق بشكل كافٍ ليشمل كافة المعاملات التي تستوفي تعريف إدماج الأعمال للورد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أي جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة اقتصادية واحدة، بغض النظر عن شكل المعاملة. ولدى إعداد مسودة للمعرض ٣ وهذا المعيار لللاحق، أخذ المجلس بعين الاعتبار الوصف التالي المشمول في بيان معيار المحاسبة المالية رقم ١٤١ "إدماج الأعمال" الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

يحدث إدماج الأعمال عندما تشتري المنشأة صافي الأصول التي تشكل مؤسسة عمل أو تشتري حصص حقوق ملكية لمنشأة واحدة أو أكثر وتحصل على السيطرة على تلك المنشأة أو المنشآت.

(الفقرة ٩)

يستنتاج ٨ وقد أبدى المجلس قلقاً بشأن ما إذا كان الوصف المذكور أعلاه يشمل في الواقع جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة اقتصادية واحدة. وقد دبر ذلك للقلق من استعمال مصطلح "تشتري" في الوصف أعلاه، والذي يدل بأن إدماج الأعمال هو دائماً نتيجة لاكتساب المنشأة المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى، أي أن كافة صلاحيات إدماج الأعمال هي عبارة عن صلاحيات إدماج بالشراء. ولقد استنتج المجلس أنه يجب عدم إلغاء إمكانية بعض المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تحدث أو التي تتم هيكلتها والتي يتم فيها جمع المنشآت أو مؤسسات الأعمال المنفصلة معاً لتشكيل منشأة اقتصادية واحدة، لكن دون أن تكتسب إحدى المنشآت الدامجة للسيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى. ولهذا قرر المجلس وضع تعريف عام على نطاق أوسع.

يستنتاج ٩ وبالنظر إلى رغبة المجلس في تقديم تعريف يشمل كافة المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تعتبر في جوهرها عمليات إدماج أعمال، بغض النظر عن شكلها، فقد قرر المجلس الاحتفاظ بتعريف معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع إجراء تعديلين عليه. الأول كان بإزالة الإشارة في ذلك التعريف إلى الشكل الذي يؤكد معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن إدماج الأصول يمكن أن يتخذ (أي توحيد المصالح أو الإدماج بالشراء). وكان الثاني باستبدال الإشارة إلى "المنشأة الاقتصادية" بـ "منشأة معدة للتقارير" لتحقيق الاتساق مع إطار إعداد وعرض البيانات المالية للتابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وتنتص الفقرة ٨ من الإطار على أنها معنية بالبيانات المالية للمنشآت المعدة للتقارير، وأن المنشأة المعدة للتقارير هي "منشأة لديها مستخدمين يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حول المنشأة". ويوضح أيضاً تعريف المنشأة المعدة للتقارير السوار في هذا

للمعيار أن المنشأة المعدة للتقارير يمكن أن تكون منشأة منفردة أو مجموعة تتكلف من المنشأة الأم وجميع منشأتها التابعة.

تعريف مؤسسة الأعمال

إستنتاج ١٠. اقترحت مسودة العرض ٣ تعريف لإنماج الأعمال على أنه "جمع المنشآت المنفصلة أو عمليات المنشآت في منشأة واحدة معدة للتقارير". وقد طلب العديد في رددهم على مسودة العرض ٣ مزيداً من الإرشادات حول تحديد متى تتضمن المنشأة أو مجموعة من الأصول أو صافي الأصول عملية معينة، ومتى يجب بناءاً على ذلك محاسبة شراء المنشأة أو مجموعة من الأصول أو صافي الأصول وفقاً لهذا المعيار. ونتيجة لذلك:

(أ) تم استبدال الإشارات الواردة في مسودة العرض ٣ إلى "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال" في هذا المعيار.

(ب) تم تعريف "مؤسسة الأعمال" في هذا المعيار (الملحق أ) على النحو التالي:

مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول يتم للقيام بها وإدارتها بهدف توفير:

(١) عائدات للمستثمرين؛ أو

(ب) تكاليف متبينة أو مبالغ اقتصادية بشكل مباشر وتساوي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

تتكون مؤسسة الأعمال عادة من معطيات، وعمليات تطبق على تلك المعطيات، ومخرجات ناتجة يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد إيرادات. وإذا كانت الشهرة موجودة في مجموعة من الأنشطة والأصول المنقولة، فإنه يفترض أن تكون المجموعة المنقولة عبارة عن مؤسسة أصل.

(ج) تم إضافة إرشادات أخرى في هذا المعيار لتوضيح أنه إذا استحوذت المنشأة على السيطرة على منشأة واحدة أو أكثر ليست بمؤسسات أصل فإن جميع تلك المنشآت لا يعتبر إنماج أعمال. وعندما يتم شراء مجموعة من الأصول التي لا تشكل مؤسسة أعمال، يجب توزيع تكلفة مجموعة الأصول بين مختلف الأصول القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة النسبية.

استبدال مصطلح "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال"

إستنتاج ١١ كما هو مشار إليه أعلاه، اقترحت مسودة العرض ٣ تعريف لإنماج الأعمال على أنه "جمع المنشآت المنفصلة معاً أو عمليات المنشآت في منشأة واحدة معدة للتقارير". وقد لاحظ المجلس أن تعريف العملية المتوقعة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقعة" يشمل تعريفاً للعملية لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وعلى نحو مماثل، فإن المعيار المنبثق عن مسودة العرض ٤ "للتصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة" سوف يتضمن تعريفاً للعملية لضمان تطبيقه بشكل متسق. وقد قرر المجلس أنه ينبغي إزالة أي ارتباط ممكن بين هذا المعيار وفكرة العملية المتضمنة في أي معيار حالي أو مستقبلي بشأن العمليات المتوقعة. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس استبدال الإشارات إلى مصطلح العمليات الواردة في مسودة العرض ٣ بمصطلح مؤسسات الأعمال، وأن يشمل في هذا المعيار إرشادات حول كيفية تحديد متى تشكل المنشأة أو مجموعة الأصول أو صافي الأصول مؤسسة أعمال.

تعريف مؤسسة الأعمال

إستنتاج ١٢ نظرا لهدف المجلس للكمين في المعايير إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن محاسبة عمليات إدماج الأعمال، اعتبر كنقطة بداية له تعريف مؤسسة الأعمال والإرشادات ذات العلاقة الواردة في القضية رقم ٩٨-٣ لفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي (EITF) "تحديد ما إذا كانت المعاملة غير النقدية تتضمن استلام أصول إنتاجية أو أصول". وللأسباب المشروحة في الفقرات "إستنتاج ١٣- إستنتاج ١٥"، قرر المجلس للحفاظ على تعريف لمؤسسة الأعمال يختلف عن تعريف فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي بالطرق التالية:

- (أ) لا يتطلب للتعريف الوارد في هذا المعيار أن تكون مؤسسة الأعمال مستقلة ذاتيا؛
- (ب) لا يتضمن التعريف الوارد في هذا المعيار افتراضا يفيد بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير التي لم تبدأ عمليات أساسية مخطط لها، لا يمكن اعتبارها مؤسسة أعمال؛
- (ج) يتضمن التعريف الوارد في هذا المعيار افتراضا يفيد بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة هي عبارة عن مؤسسة أعمال عندما تتضمن تلك المجموعة المنقولة شهرة؛ و
- (د) يمكن أيضا تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار في تقييم ما إذا كانت مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول المنقولة لمنشأة متبادلة هي عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج ١٣ يجب أن تكون مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة مستقلة ذاتيا لتلبية تعريف مؤسسة الأعمال الخاص بفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي. وقد استنتج المجلس أن مطلباً كهذا هو ذو نطاق محدود جدا حيث أنه يستثني بعض مجموعات الأنشطة والأصول المنقولة التي تتضمن شهرة (أي المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول لا يمكن تحديدها بشكل مفرد ولا يمكن الإعراف بها بشكل منفصل) وهي في جوهرها عبارة عن مؤسسات أعمال. على سبيل المثال، يستثني التعريف الخاص بفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي من محاسبة إدماج الأعمال المعاملات التي تستثني فيها منشأة واحدة (المنشأة المشترية) مؤسسة أعمال (المنشأة المشترية) بقصد دمج المنشأة المشترية بشكل كامل في عملياتها القائمة، لكن دون ممارسة السيطرة على أنظمة المنشأة المشترية والإدارة العليا فيها. وبالفعل يمكن أن تشكل عدم السيطرة على الأنظمة القائمة والإدارة العليا جزءا رئيسيا من إخبارات التكلفة المتوافقة التي تسعى المنشأة المشترية لتحقيقها من خلال إدماج الأعمال. ولقد استخلص المجلس أن قرار المنشأة المشترية عدم الإبقاء على جميع الموظفين وعدم شراء الأنظمة لا يعني أن صفاتي الأصول المشترية ليست عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج ١٤ تتضمن القضية رقم ٩٨-٣ لفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي افتراضا يفيد بأنه إذا كانت مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير ولم تبدأ عمليات أساسية مخطط لها، فلا يمكن اعتبار المجموعة مؤسسة أعمال. وقد لاحظ المجلس أن منشأة في مرحلة التطوير يمكن أن تحتوي عادة موارد هامة تماثل في طبيعتها للشهرة. ويمكن أن تنشأ تلك الموارد مثلا من عقود التوظيف المبرمة مع مهندسين تطوير، أو تقنية حديثة تقارب المرحلة النهائية من التطوير، أو العمل المنجز لتطوير الأسواق والمستهلكين، أو البروتوكولات والأنظمة. واستخلص المجلس أنه في سبيل وضع بيان أكثر صدقا ينبغي محاسبة شراء مثل تلك المجموعة المنقولة كمحاسبة لإدماج أعمال، وبالتالي الاعتراف بأي شهرة كأصل منفصل بدلا من تضمين القيمة المنسوبة إلى تلك الشهرة في المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في المجموعة المنقولة. ولهذا قرر المجلس عدم تضمين افتراضا مماثلا في هذا المعيار. واستخلص المجلس أيضا أنه في سبيل وضع بيان أكثر صدقا ينبغي محاسبة أي مجموعة منقولة من الأصول تتضمن شهرة على أنها إدماج أعمال. ولهذا قرر المجلس أن

تعريف مؤسسة الأعمال يجب أن يشمل افتراضاً يفيد بأنه إذا كانت المجموعة المنقولة من الأنشطة والأصول تتضمن شهرة، يجب للقرّاض أن المجموعة المنقولة هي عبارة عن مؤسسة أعمال.

بإنتاج ١٥ ينص تعريف فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي على أنه يجب إدارة مجموعة الأصول لغرض توفير عائدات للمستثمرين". وقد وافق المجلس على أن هذا الأمر يعيق اعتبار مجموعات الأنشطة والأصول للمنشآت المتبدلة كمؤسسات أعمال، عندما تكون تلك المجموعات، في جوهرها، عبارة عن مؤسسات أعمال. وهذا لأن المنشأة المتبدلة يرد تعريفها في هذا المعيار على أنها "منشأة غير المنشأة التي يملكها المستثمر، مثل شركة تأمين متبدلة أو منشأة تعاونية متبدلة، تقدم تكاليف متكنية أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وتسابي لحاملي الوثيقة أو المشاركين". وقد قرر المجلس ما يلي:

- (أ) يجب أن يكون تعريف مؤسسة الأعمال قابلاً للتطبيق في تقييم ما إذا كانت مجموعة الأنشطة والأصول لمنشأة متبدلة هي عبارة عن مؤسسة أعمال؛ و
- (ب) وبناءاً عليه، يجب تعريف مؤسسة الأعمال في هذا المعيار كمجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم أدائها وإدارتها بغرض تقديم عائدات للمستثمرين أو تكاليف متكنية أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وتسابي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

النطاق

استثناءات النطاق (الفقرتان ٢ و ٣)

بإنتاج ١٦ لا ينطبق هذا المعيار على:

- (أ) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك.
- (ب) عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة.
- (ج) عمليات إدماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبدلة.
- (د) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الإدماج التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم).

ولا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على نحو مماثل تشكيل المشاريع المشتركة أو المعاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. إلا أنه اشتمل ضمن نطاق تطبيقه على عمليات الإدماج التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبدلة، وعمليات الإدماج التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية.

عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بتشكيل مشروع مشترك

إستنتاج ١٧ رغم أن معاملة المشاركين للحصص في المشاريع المشتركة يتم للتطرق إليها في معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"، إلا أن المجلس لم يأخذ بعين الاعتبار المحاسبة بواسطة المشروع المشترك عند تشكيله. وتتعلق القضايا المعنية بضمها ذات "أسس جديدة" أوسع نطاقاً بنوي المجلس أن يناقشها كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إدماج الأعمال.

إستنتاج ١٨ غير أن المجلس أخذ بعين الاعتبار، لدى إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار، ما إذا كان يجب تعديل تعريف السيطرة المشتركة في معيار المحاسبة الدولي ٣١. وقد قرر المجلس دراسة هذه القضية لأنه كان قلقاً من أن قراره بإلغاء أسلوب توحيد المصالح (انظر الفقرات إستنتاج ٣٧ - إستنتاج ٥٥) سيخلق حوافز لهيكلية عمليات إدماج الأعمال بحيث تلبى تعريف المشروع المشترك. ويتم تعريف المشروع المشترك في معيار المحاسبة الدولي ٣١ على أنه "تفسيق تعاقدي يتولى بموجبه طرفان أو أكثر نشاطاً اقتصادياً خاضع لسيطرة مشتركة". كما تم تعريف السيطرة المشتركة بأنها "مشاركة متفق عليها تعاقدياً للسيطرة على النشاط الاقتصادي".

إستنتاج ١٩ وقد اعتبر المجلس كنقطة بداية له للتعريف التالي المقترح في ورقة مناقشة مجموعة الأربعة + ١ "G4+1" لعام ١٩٩٩ "الإبلاغ عن الحصص في المشاريع المشتركة والإنفصالات المماثلة":

تتحقق السيطرة المشتركة على منشأة ما عندما لا يملك أي طرف سلطة التحكم بقراراتها التشغيلية والإستثمارية والمالية الإستراتيجية، ولكن طرفين أو أكثر يمكنهم معا تقييم ذلك، ويجب أن يوافق كل طرف مشارك في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

إستنتاج ٢٠ ولدى إعداد مسودة العرض ٣، قرر المجلس أن تعريف السيطرة المشتركة يجب أن يتوافق أكثر مع للتعريف المقترح من قبل مجموعة الأربعة + ١. فتمت مسودة العرض ٣ تعديل تعريف السيطرة المشتركة على النحو التالي:

السيطرة المشتركة هي المشاركة المتفق عليها تعاقدياً للسيطرة على نشاط اقتصادي قائم فقط عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع للأطراف المشاركة في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

إستنتاج ٢١ اقترح العديد في رددهم على مسودة العرض ٣، خلافاً للتعريف المقترح من قبل مجموعة الأربعة + ١، بأنه سينتج عن التعريف أعلاه مشروع مشترك يكون قائماً فقط إذا كانت الموافقة بالإجماع مطلوبة في جميع الجوانب، وليس فقط فيما يخص القرارات الإستراتيجية والمالية والتشغيلية. وقد أوصوا بأن يحافظ المجلس على التعريف السابق للسيطرة المشتركة للورد في معيار المحاسبة الدولي ٣١، بالنظر من مراجعة شاملة لذلك المعيار.

إستنتاج ٢٢ واتفق المجلس مع مخاوف المجاوبين بأن اقتضاء الموافقة بالإجماع بشأن كافة القرارات المالية والتشغيلية سيحد كثيراً من أنواع الإنفصالات التي تلبى تعريف المشروع المشترك. غير أن المجلس ظل قلقاً حول أن التعريف السابق للسيطرة المشتركة يمكن أن يؤدي إلى التحايل على المتطلب الذي يقتضي تطبيق أسلوب الشراء عندما يتعلق إدماج الأعمال بهياكل مؤسسات أعمال متعددة (مثلاً ممارسات طبية متعددة) يوافقون على جمع أعمالهم في منشأة جديدة (يشار إليها أحياناً بالمعاملات الإنفصالية). وفي مثل هذه الظروف، يمكن لمالك المؤسسات الأعمال الدامجة تعادي المتطلب الذي يقتضي تطبيق أسلوب الشراء من خلال الموافقة تعاقدياً على أن تقتضي كافة القرارات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الإستراتيجية الأساسية موافقة غالبية المالكين. وقد استخلص المجلس أنه في

غياب الإتفاق للتعاقد الذي يقتضي الموافقة بالإجماع على جميع القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الاستراتيجية للأطراف المشاركة في السيطرة، يجب محاسبة تلك المعاملات من خلال تطبيق أسلوب لل شراء.

إستنتاج ٢٣ ونتيجة لذلك، قرر المجلس تعديل تعريف للسيطرة المشتركة على النحو التالي:

السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة المتفق عليها تطبيقاً على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما تقتضي القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المتطابقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة (الفقرات ١٠-١٣)

إستنتاج ٢٤ لأن المرحلة الأولى من المشروع تطرقت بشكل رئيسي إلى القضايا المحددة في الفقرة "إستنتاج ٣"، قرر المجلس أيضاً أن يُوجّل النظر في محاسبة عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة لحين المرحلة الثانية من المشروع.

إستنتاج ٢٥ استلمت لجنة للتفسيرات الدائمة السابقة مطالب متعددة لتوضيح أنواع المعاملات التي لدرجت ضمن الإستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بالنسبة للمعاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. واستخلصت اللجنة أنه في غياب الإرشادات الرسمية من المحتمل أن يلقى تحديد المعاملات ضمن إستثناءات نطاق التطبيق معاملة مختلفة أو غير مقبولة. ولهذا فقد وافقت اللجنة في كانون الأول ٢٠٠٠ على إضافة هذه القضية إلى جدول أعمالها. غير أن اللجنة لم تكمل مداراتها في الوقت الذي بدأ فيه المجلس المرحلة الأولى من مشروع عمليات إدماج الأعمال. وعُد إعداد مسودة العرض ٣ بالإضافة إلى هذا المعيار، توصل المجلس إلى نفس وجهة نظر اللجنة ووافق على وجوب أن يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إرشادات رسمية حول هذه القضية.

إستنتاج ٢٦ ولأن هذا المعيار يتناول محاسبة عمليات إدماج الأعمال وليس معاملات أخرى، فقد استخلص المجلس أن طبيعة استثناءات النطاق من الأفضل أن يُعبر عنها على أنها "عمليات إدماج أعمال تتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة" بدلاً من أنها "معاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة".

إستنتاج ٢٧ يعرف هذا المعيار إدماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة على أنه إدماج أعمال تتم فيه السيطرة بشكل أساسي على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال للادماج من قبل نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد الإدماج، وتكون تلك السيطرة غير مؤقتة. وبالتوصل إلى هذا التعريف، والإرشادات ذات العلاقة في الفقرات ١٠-١٣، أخذ المجلس بعين الإعتبار أولاً معنى السيطرة المشتركة. وقد لاحظ للمجلس أن السيطرة تم تعريفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة أعمال للحصول على منافع من أنشطتها. ويقتضي هذا التعريف دراسة العلاقات المباشرة وغير المباشرة وهو غير مقتصر على السيطرة من قبل منشأة أخرى؛ فالسيطرة مثلاً، يمكن أن تبقى بيد فرد أو مجموعة من الأفراد تعمل بشكل جماعي بموجب اتفاقات تعاقدية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن تعريف السيطرة يعني أن السيطرة على منشأة معين يمكن أن تتحقق بغض النظر عن مدى حقوق الأقلية في تلك المنشأة. وقد لاحظ المجلس أيضاً أن المعنى العادي لكلمة "مشترك" هو تشابه يشترك فيه شيئين أو أكثر. وبناء عليه، استخلص للمجلس أن المنشآت أو مؤسسات الأعمال تكون خاضعة لسيطرة

مشتركة عندما يمتلك نفس الطرف أو الأطراف سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشآت أو مؤسسات الأعمال من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. كما استخلص المجلس أيضاً أنه من أجل أن يرتبط إندماج الأعمال بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة، ينبغي للسيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد الإندماج.

٢٨ إستنتاج ولاحظ المجلس المخاوف التي عبر عنها البعض من أن عمليات إندماج الأعمال بين أطراف تعمل على أساس تجاري يمكن هيكلتها من خلال استعمال معاملات "تفضيلية"، بحيث تخضع المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة لسيطرة مشتركة، وذلك لفترة قصيرة مباشرة قبل الإندماج، وبهذه الطريقة، يمكن أن يصبح بالإمكان بالنسبة لعمليات الإندماج التي تتم محاسبتهأ خلاقاً لذلك وفقاً لهذا المعيار باستخدام أسلوب الشراء، بأن تتم محاسبتهأ باستخدام أسلوب آخر. وعليه، قرر المجلس أنه من أجل إستثناء إندماج الأعمال من نطاق هذا المعيار بوصفه يتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة، ينبغي للسيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد الإندماج، ولا يجب أن تكون تلك السيطرة مؤقتة.

عمليات الإندماج التي تنطوي على منشآت متبادلة أو جمع منشآت منفصلة لتشكل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط

٢٩ إستنتاج قرر المجلس أن يستنتي من نطاق هذا المعيار عمليات إندماج الأعمال التالية:

- (أ) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين متبادلتين أو أكثر.
- (ب) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت منفصلة معاً لتشكل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وهذه تتضمن عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

٣٠ إستنتاج لم تقترح مسودة العرض ٣ إستثناء مثل تلك المعاملات من نطاق هذا المعيار، بل اقترحت بدلاً من ذلك تأجيل تطبيق هذا المعيار على محاسبة تلك المعاملات حين إصدار المجلس إرشادات بشأن تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات. وعند إعداد مسودة العرض ٣، لاحظ المجلس أن الاختلافات بين هيكل الملكية للمنشآت المتبادلة (مثل شركات التأمين المتبادلة أو المنشآت لتعاونية المتبادلة) وتلك الخاصة بالمنشآت التي يملكها المستثمر تأثير تعقيدات في تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين متبادلتين أو أكثر. وعلى نحو مماثل، لاحظ المجلس أن التعقيدات تبرز في تطبيق أسلوب الشراء على عمليات الإندماج المتعلقة بتشكيل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وقد قرر المجلس أن يقترح في مسودة العرض ٣ أنه لحين الإنتهاء من حل تلك القضايا كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال، يجب الإستمرار في محاسبة تلك المعاملات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

٣١ إستنتاج وخلال إعادة المدولات، لاحظ المجلس أن استمرار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على تلك المعاملات سوف يؤدي إلى تصنيفها إما كعمليات توحيد للمصالح أو إندماج بالشراء. وإذا تم تصنيف مثل تلك المعاملات بأنها توحيد للمصالح، يقضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ محاسبتهأ من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح. وقرر المجلس أن هذا لا يتسجم مع إستنتاجه الذي يفيد بأنه لا توجد أية ظروف يوفر فيها أسلوب تجميع المصالح معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء (انظر الفقرات "إستنتاج ٥٠ - إستنتاج ٥٣"). كما لاحظ المجلس أيضاً أنه إذا تم تصنيف

المعاملة كعملية إندماج بالشراء، فإن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ يقتضي محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب الشراء، لكن بنسخة مختلفة من أسلوب الشراء عن تلك الواردة في هذا المعيار. وقد اعتبر المجلس أنه قد يثير المشاكل وجود نسختين من أسلوب الشراء في نفس الفترة الزمنية، وخصوصا أنه يمكن أن تؤدي النسختين المختلفتين إلى نتائج مختلفة تماما. على سبيل المثال، وخلافا لهذا المعيار، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إطفاء الشهرة ويسمح بالإعتراف بخطأ إعادة الهيكلة التي لا تلي تعريف الإلزام على أنها مخصص كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال.

إستنتاج ٣٢ ثم أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت تطبيق هذا المعيار على تلك المعاملات، مركزا نقاشه على قضيتين من المحتمل أن تبرزان عند تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات. الأول اقتراح أنه قد يكون من الصعب تحديد المنشأة المشتري. والثاني يتعلق بالقلق من أن معاملات كهذه لا تتطوي عادة على دفع أي مقابل يمكن قياسه بسهولة. وبناء على ذلك، تبرز لل صعوبات في تغيير تكلفة إندماج الأعمال وأية شهرة مشتركة في عملية الإندماج.

إستنتاج ٣٣ بالنسبة للقضية الأولى، أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه المبين في الفقرتين إستنتاج ٥٤ وإستنتاج ٥٥.

إستنتاج ٣٤ وبالنسبة للقضية الثانية، قرر المجلس أنه إلى حين إعداد إرشادات حول تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال، يجب أن يشمل هذا المعيار تلك المعاملات ضمن نطاقه. غير أنه يجب أن يقتضي هذا المعيار معاملة إجمالي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة، على أنها التكلفة المقررة لإندماج الأعمال. وعليه، ولحين إعداد إرشادات كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال حول تقدير القيمة العادلة للمنشأة المشتراة عندما لا يرتبط الإندماج بمقابل يمكن قياسه بسهولة، لا تنشأ شهرة في محاسبة تلك المعاملات. غير أن المجلس قرر أنه إن يكون من المناسب دمج هذا الحل المؤقت في هذا المعيار قبل عرضه لولا على الجمهور لإبداء الملاحظات حوله. وعليه واستنادا إلى رغبة المجلس في إصدار هذا المعيار قبل نهاية آذار ٢٠٠٤، قرر المجلس:

(أ) متابعة نشر هذا المعيار قبل نهاية آذار ٢٠٠٤، لكن مع إستثناء هذه المعاملات من نطاقه.

(ب) نشر مسودة عرض في نفس الوقت تقريبا مع نشر هذا المعيار، تقترح تعديلا محدودا على هذا المعيار يتم بموجبه شمل هذه المعاملات ضمن نطاقه، لكن مع معاملة إجمالي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة على أنها تكلفة مقدرة للإندماج.

البند المشمولة في النطاق (الفقرة ٨)

إستنتاج ٣٥ استخلص المجلس أنه بسبب أن المرحلة الأولى من المشروع تطرقت بشكل رئيسي إلى القضايا المحددة في الفقرة "إستنتاج ٣٢"، يجب تطبيق هذا المعيار على نفس المعاملات التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ولاحظ المجلس أن تعريف إندماج الأعمال للورد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، وبالتالي نطاقه، قد شمل عمليات الإندماج التي تحصل فيها المنشأة على السيطرة على منشأة أخرى، والتي لا يضاف فيها تاريخ السيطرة (تاريخ الإندماج بالشراء) تاريخ شراء حصص ملكية (تاريخ التبادل). ويمكن لهذا أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تدخل منشأة مستثمر بها في

ترتيبات إعادة شراء أسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجة لتلك الترتيبات، تسيطر على تخيرات المنشأة المستثمر بها.

استنتاج ٣٦ غير أن المجلس لاحظ أن بعض الهيئات الفرعية كانت من غير الممكن أن تقدر هذا المدلول الضمني لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ووفقا لذلك، قرر المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار صراحة بأن تلك المعاملات هي ضمن نطاقه.

أسلوب المحاسبة (الفقرة ١٤)

استنتاج ٣٧ اقترحت مسودة العرض ٣، كما يقتضي هذا المعيار، أن تتم محاسبة جميع عمليات إندماج الأعمال المدرجة ضمن نطاقه باستعمال أسلوب للشراء. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بأن تتم محاسبة عمليات إندماج الأعمال باستعمال أحد أسلوبين: أسلوب تجميع المصالح لعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد مصالح وأسلوب الشراء لعمليات إندماج الأعمال المصنفة كعمليات إندماج بالشراء.

استنتاج ٣٨ ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ قد حذ بشدة من نطاق عمليات إندماج الأعمال التي يمكن محاسبتها باستخدام أسلوب تجميع المصالح، إلا أن المحللين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية أشاروا إلى أن السماح بأسلوبين لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال خفض من قابلية مقارنة البيانات المالية. وأشار آخرون إلى أن اقتضاء أكثر من أسلوب لمحاسبة المعاملات المتماثلة إلى حد كبير أوجد حوافز لهيكل المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وخصوصا أن الأسلوبين يشر عنهما نتائج مختلفة جدا. وقد حثت هذه العوامل، بالإضافة إلى منع استخدام أسلوب تجميع المصالح في إستراليا وكندا والولايات المتحدة، المجلس على دراسة ما إذا كان من المفيد تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية مع تلك الموجودة في إستراليا وأمريكا الشمالية من خلال أيضا منع الأسلوب - نظرا لأن بعض عمليات الاندماج القليلة كان يُتهم من محاسبتها ثم الإنهاء وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ باستعمال أسلوب تجميع المصالح.

استنتاج ٣٩ وبعد الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والمناقشات التي طرحت أمام المجلس، بما في ذلك دراسات حالة مأخوذة من مواقف ووجهت على الصعيد العملي، استنتج المجلس أن معظم عمليات إندماج الأعمال تؤدي إلى وجود منشأة واحدة تمارس السيطرة على منشأة أخرى (أو منشآت) أو مؤسسة أعمال (أو مؤسسات أعمال)، وبالتالي يمكن تحديد المنشأة المشتري لمعظم عمليات إندماج الأعمال. غير أن المجلس قرر أنه لا يجب، في المرحلة الأولى من مشروعه، إلغاء إمكانية حدوث إندماج أعمال (عدا عن الإندماج المتعلق بتشكيل مشروع مشترك) لا تحصل فيه واحدة من المنشآت الدامجة على السيطرة على منشأة أو منشآت دامجة أخرى (يشار إليه عادة بالاندماج الحقيقي) أو "إندماج المؤسسات المتكافئة".

استنتاج ٤٠ ولهذا ركز المجلس أولا على الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى. وبعدها نظر المجلس في أسلوب المحاسبة الذي يجب تطبيقه على عمليات إندماج الأعمال تلك التي تتدرج ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة (أو المنشآت) الدامجة الأخرى، بالقرائض وجود تلك المعاملات.

إستنتاج ٤١ والأسباب التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج ٤٤ - ٤٦"، استخلص المجلس أن أسلوب الشراء هو الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة (أو منشآت) أخرى أو مؤسسة أعمال (أو مؤسسات أعمال) أخرى.

إستنتاج ٤٢ وكما نوقش في الفقرات "إستنتاج ٤٧ - ٤٩"، استخلص المجلس أن هذا المعيار الناشئ من المرحلة الأولى من المشروع يجب أن يقتضي أيضاً تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إدماج الأعمال تلك المدرجة ضمن نطاقه والتي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة الدامجة الأخرى. إلا أن المجلس أقر أنه يمكن استخدام أسلوب "البداية" لمحاسبة مثل تلك العمليات لإدماج الأعمال. ويستمد أسلوب البداية من فكرة أن منشأة جديدة تبتثق نتيجة هذه العملية لإدماج الأعمال. وبناءاً عليه، ينبغي الإعتراف بالأصول والإلتزامات لكل من المنشآت الدامجة، بما في ذلك الأصول والإلتزامات غير المعترف بها سابقاً، من قبل المنشأة الجديدة بقيمتها العادلة. إلا أن المجلس لاحظ وفق المعلومات المتاحة لديه أن أسلوب البداية لا يطبق حالياً في أي اختصاص لمحاسبة عمليات إدماج الأعمال، وإن أحد الأهداف الرئيسية للمرحلة الأولى من المشروع هو السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن أسلوب أو (أساليب) محاسبة عمليات الإدماج. وعليه، إلتزم المجلس في مرحلة مستقبلية من مشروع إدماج الأعمال بإكتشاف ما إذا كان من الممكن تطبيق أسلوب البداية على بعض عمليات إدماج الأعمال. وقد لاحظ المجلس أن عمليات إدماج الأعمال التي يمكن تطبيق أسلوب البداية عليها ليس بالضرورة أن تُصنف جميعها وفق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كتوحيد مصالح ولن تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح. وبما لذلك، فإن أسلوب تجميع المصالح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لا يمكن إستبداله ببساطة بأسلوب البداية.

إستنتاج ٤٣ ودعم المعظم في ردهم على مسودة العرض ٣ إقتراح إلغاء أسلوب تجميع المصالح وضرورة محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء، بإنتظار أن يقوم المجلس مستقبلاً في النظر فيما إذا كان أسلوب البداية يمكن تطبيقه على بعض عمليات إدماج الأعمال.

عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة

إستنتاج ٤٤ استخلص المجلس أن أسلوب الشراء هو الأسلوب المناسب الوحيد لمحاسبة عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى. وينظر أسلوب الشراء إلى إدماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة الدامجة التي تكون هي المنشأة المشترية (أي المنشأة الدامجة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى). وتشترى المنشأة المشترية صافي الأصول وتحترف في بياناتها المالية بالأصول المشتركة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم يتم الإعتراف بها سابقاً من قبل المنشأة المشترية. ولا تؤثر طبيعة المقابل المتبادل على الإعتراف بالأصول المشتركة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة أو قياسها. ولأنه من المفترض أن معاملة التبادل تسجّل من صفة على أساس تجاري بين أطراف مستقلة، فإنه يفترض أن تكون القيم المتبادلة متساوية. ولا يتأثر قياس أصول وإلتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر كذلك أية أصول أو إلتزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها غير مشمولة في المعاملة. وبناءاً عليه،

يمثل أسلوب الشراء بصندق المبادئ الاقتصادية الأساسية لعمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى.

إستنتاج ٤٥ ويشير الإطار إلى أن أحد أهداف البيانات المالية هو إظهار مسائل الإدارة بشأن المورد الموكولة إليها. ولأن أسلوب الشراء يعترف بالقيم المتبدلة في إدماج الأعمال، فإنه يوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات مفيدة أكثر لتقييم الإستثمار الذي تقوم به الإدارة والأداء اللاحق لذلك الإستثمار. وإضافة لذلك، فإنه من خلال الإعراف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة بقيمتها العادلة، فإن أسلوب الشراء يجمع معلومات من المعاملة الحالية بشأن التفتقات النقدية للمستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، وبذلك يوفر قيمة تنبؤية أكبر.

إستنتاج ٤٦ يعتبر المجلس أن تحديد القيم العادلة للأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في عمليات إدماج الأعمال تلك هو أمر مكلف جداً أو صعب جداً، خاصة عندما لا يتم للتداول بتلك الأصول أو الإلتزامات بانتظام. واستنتج المجلس أن منافع الحصول على معلومات مالية أكثر فائدة من خلال تطبيق أسلوب الشراء تفوق تكاليف الحصول على القيم العادلة، وأن فهم المنشأة المشتري للقيم العادلة للأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة هو أمر ضروري للوصول إلى قيمة تبديل مقبولة لإندماج الأعمال. ولهذا فإن أي تكاليف إضافية أو صعوبات مرتبطة بالإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة بقيمتها العادلة من المحتمل أن لا تكون ذات قيمة.

عمليات إدماج الأعمال التي لا تحصل فيها أي من المنشآت الدامجة على السيطرة

إستنتاج ٤٧ وكما هو مذكور أعلاه، قرر المجلس أنه لا يجب، في المرحلة الأولى من مشروع عمليات إدماج الأعمال، إلغاء إمكانية حدوث إدماج أعمال (عدا عن الإندماج المتعلق بتشكيل مشروع مشترك) لا تحصل فيه واحدة من المنشآت الدامجة على السيطرة على منشأة أو منشآت دامجة أخرى. ويشار إلى عمليات الإندماج هذه في بعض الأحيان بـ"عمليات الإندماج الحقيقي" أو "عمليات إدماج المؤسسات المتكافئة".

إستنتاج ٤٨ استخلص المجلس أنه حتى إذا كان يوجد "عمليات إدماج فعلي" وكان يجب محاسبتها باستعمال أسلوب آخر غير أسلوب الشراء، ستكون هناك حاجة لمعيار مناسبة وواضحة وغير عشوائية لتمييز تلك المعاملات عن عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو منشآت) أخرى. وقد لاحظ المجلس أن مثل هذه المعيار غير موجودة في الوقت الحالي، وأنه من المحتمل، على أساس تاريخ أسلوب تجميع المصالح، أن تستغرق وقتاً طويلاً ويكون من الصعب جداً إعدادها. وقد أشار المجلس أيضاً:

- (أ) أن أحد أهدافه الرئيسية في المرحلة الأولى من المشروع هو السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن أسلوب (السابب) محاسبة عمليات إدماج الأعمال.
- (ب) أن السماح بأكثر من أسلوب محاسبة لعمليات إدماج الأعمال يخلق حوافز لهيكل المعاملات

لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وخصوصاً أن الأساليب المختلفة (أي أسلوب الشراء وأسلوب تجميع المصالح) تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة كثيراً.

(ج) أن عمليات الاندماج الحقيقي، على فرض أنها موجودة، من المحتمل أن تكون نادرة جداً.

(د) ليس بالضرورة أن يكون أسلوب تجميع المصالح هو الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات الاندماج الحقيقي، على فرض وجودها. والأسباب المبينة في الفقرات ٥٠ - ٥٣ استنتاج ٥٣، استخلص المجلس أن أسلوب تجميع المصالح لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء، وإذا ما كان يجب محاسبة عمليات الاندماج الحقيقي باستخدام أسلوب آخر غير أسلوب الشراء، فإلى أسلوب البدائية يحتمل أن يكون أكثر ملائمة من أسلوب تجميع المصالح.

استنتاج ٤٩ وبناءً على ذلك، استخلص المجلس أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ من المرحلة الأولى للمشروع يجب أن يقتضي محاسبة كلفة عمليات اندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء. لكن، وكما نوقش في الفقرة "استنتاج ٤٢"، إلزام المجلس في مرحلة مستقبلية من مشروع عمليات اندماج الأعمال بـ اكتشاف ما إذا كان من الممكن تطبيق أسلوب البدائية على بعض عمليات اندماج الأعمال.

أسباب رفض أسلوب تجميع المصالح

استنتاج ٥٠. سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بمحاسبة عمليات اندماج الأعمال باستخدام إحدى طريقتين: أسلوب تجميع المصالح أو أسلوب الشراء. ولم تعتبر هذه الطريقتين كبديل لنفس النموذج من اندماج الأعمال سواء في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو معايير المحاسبة المقابلة في الاختصاصات الأخرى التي سمحت باستخدام الأسلوبين. وبدلاً من ذلك ينطبق كل أسلوب على نموذج محدد لاندماج الأعمال: ينطبق أسلوب الشراء على تلك العمليات التي تعتبر عمليات اندماج بالشراء (أي عمليات اندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى)، وينطبق أسلوب تجميع المصالح على تلك العمليات التي تعتبر عمليات "اندماج حقيقي" أو "توحيد مصالح". وقد اختلف واضعو المعايير حول المعنى الدقيق لمصطلح "الاندماج الحقيقي". غير أن مداولات المجلس بشأن تطبيق أسلوب تجميع المصالح على عمليات الاندماج الحقيقي ركزت على عمليات الاندماج التي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة أو المنشآت الدامجة الأخرى. واستخلص المجلس أيضاً أن أسلوب تجميع المصالح يجب ألا يتم تطبيقه على تلك المعاملات لأنه لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء.

استنتاج ٥١. لقد كان استخدام أسلوب تجميع المصالح مقتصرًا على عمليات اندماج الأعمال التي كانت فيها حقوق الملكية هي المقابل السائد. وتم ترحيل الأصول والالتزامات للمنشآت الدامجة بقيمتها الدفترية ما قبل الاندماج، ولم يتم الاعتراف بأي أصول أو التزامات إضافية نتيجة الاندماج. واعتبر المجلس أن أسلوب تجميع المصالح هو مناسب لعمليات الاندماج الحقيقي، لأنه في مثل تلك المعاملات، تكون حصص الملكية مستمرة تماماً أو إلى حد كبير، ولا يتم استثمار حقوق ملكية جديدة كما لا يتم توزيع أية أصول، وتكون حصص الملكية لما بعد الاندماج متناسبة مع تلك التي تسبق الاندماج، والهدف هو توحيد الإستراتيجيات التجارية. رفض المجلس تلك الحجج، مشيراً إلى أنه بالرغم مما ينتج عن الاندماج الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية من استمرار لخصص الملكية، إلا أن تلك الحصص تتغير نتيجة الاندماج. ويكون لدى مالكي المنشآت الدامجة، نتيجة

صلية الإدماج، حصة متبقية في صافي أصول المنشأة المندمجة. وتتحقق المعلومات التي تتوفر من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح في عكس هذا الأمر وتنفذ بالتالي ملائمتها. ولأنه يتم الاعتراف بأصول وإلتزامات جميع المنشآت الدامجة بقيمتها النظرية ما قبل الإدماج وليس بقيمتها العادلة في تاريخ إدماج الأعمال، فإن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المندمجة لن يتمكنوا من تقدير طبيعة وتوقيت ونطاق التكتفلات النقدية المستقبلية التي ستنتج عن المنشأة المندمجة نتيجة عملية إدماج الأعمال بدرجة من المعقولة. وعلاوة على ذلك، لا يوفق المجلس على وجوب أن تحدد طبيعة المقابل المقدم (حصص حقوق الملكية في حالة عمليات الإدماج الحقيقي) كيفية الاعتراف بأصول وإلتزامات المنشآت الدامجة.

استنتاج ٥٢ واعتبر المجلس أيضاً أن التأكيد بأن أسلوب تجميع المصالح يعكس بشكل صحيح عمليات الإدماج الحقيقي بإعتبارها معاملة بين ملاكي المنشآت الدامجة وليس بين المنشآت الدامجة. وقد رفض المجلس هذا التأكيد مشيراً إلى أن عمليات إدماج الأعمال تبدأ بمعاملة بين المنشآت نفسها وتحدث نتيجة لها. إن المنشآت، وليس مالكيها، هي التي تشارك في المفاوضات اللازمة لتنفيذ إدماج الأعمال، رغم أنه من الواضح أنه يجب على المالكين في النهاية المشاركة في المعاملة والمصادقة عليها.

استنتاج ٥٣ يشير الإطار إلى أن أحد أهداف البيانات المالية هو إظهار معاملة الإدارة عن الموارد الموكولة إليها. وقد لاحظ المجلس أن أسلوب تجميع المصالح هو إستثناء من المبدأ العام الذي يفيد بمحاسبة معاملات التبادل بالقيم العادلة للبند المتبادلة. ولأنه يتجاهل القيم المتبادلة في إدماج الأعمال، فسيُنشأ المعلومات المتوفرة من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح لا يُحمل الإدارة مسؤولية الإستثمار ولدائه اللاحق.

عمليات إدماج الأعمال التي من الصعب فيها تحديد المنشأة المشتريّة

استنتاج ٥٤ لاحظ المجلس أنه في بعض عمليات إدماج الأعمال، يمكن لعوامل قانونية محلية أو ضريبية أو اقتصادية أن تزيد من صعوبة تحديد المنشأة المشتريّة. ويمكن أن يحدث هذا مثلاً، عندما تتضمن منشآت من نفس الحجم أو رأس المال معاً من خلال عمليات إعادة الهيكلة الصناعية، مع الحفاظ على الإدارات والموظفين الحاليين ودمجهم. كما درس المجلس المناقشات حول ما إذا كان من الممكن أن تعوق تلك العوامل تحديد المنشأة المشتريّة في إدماج الأعمال، وإن كان الأمر كذلك، ما إذا كان يجب أن يُسمح باستخدام أسلوب تجميع المصالح في مثل هذه الظروف. ودرس المجلس أيضاً ما إذا كان تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها من الصعب تحديد المنشأة المشتريّة يمكن أن ينتج عنه إختيار عشوائي للمنشأة المشتريّة، وبالتالي يضعف من قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية. وكجزء من مداولاته، درس المجلس حالات عملية مرتبطة بمواقف معينة في هذا الخصوص.

استنتاج ٥٥ وفي حين أقر المجلس أنه قد يكون من الصعب تحديد المنشأة المشتريّة في بعض الحالات النادرة، إلا أنه لم يوافق على وجوب السماح بوجود إستثناءات من تطبيق أسلوب الشراء. واستنتج المجلس أن أسلوب تجميع المصالح لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء، حتى لو كان تحديد المنشأة المشتريّة يمثل مشكلة.

تطبيق أسلوب الشراء

تحديد المنشأة المشتريّة (الفقرات ١٧ - ٢٣)

استنتاج ٥٦ كما هو مقترح في مسودة العرض ٣، ينقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المبدأ الذي يفيد، في إدماج الأعمال الذي يتم محاسبته باستخدام أسلوب الشراء، أن المنشأة المشتريّة هي المنشأة الدامجة التي تسيطر على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى. وعند إعداد مسودة العرض ٣ وإعداد هذا المعيار، لاحظ المجلس أن استعمال مفهوم السيطرة كأساس لتحديد المنشأة المشتريّة ينسجم مع استخدام مفهوم السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" لتحديد نطاق المنشأة المعدة للتقارير وتوفير قاعدة لتأسيس علاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة. كما ينقل هذا المعيار أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول السيطرة وتحديد المنشأة المشتريّة.

تحديد المنشأة المشتريّة في إدماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية (الفقرة ٢١)

استنتاج ٥٧ قرر المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار عدم تبني الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، والتي توفر إرشادات حول تحديد أي من المنشآت الدامجة هي المنشأة المشتريّة عندما تحصل إحداها (مثلاً المنشأة أ) على ملكية أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى (المنشأة ب) لكنها تصدر، كجزء من معاملة التبادل، عدداً كافياً من أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت كمقابل شراء السيطرة على المنشأة المندمجة لنقلها إلى مالكي المنشأة "ب". ووصف معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هذا الوضع على أنه عملية إدماج بالشراء عكسي ولتقضي معاملة المنشأة التي يسيطر مالكوها على المنشأة المندمجة على أنها المنشأة المشتريّة. وقد لاحظ المجلس أن منهجاً كهذا لتحديد المنشأة المشتريّة يفترض أنه بالنسبة لأي عملية إدماج أعمال يتم تنفيذها من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة التي يسيطر مالكوها على المنشأة المندمجة هي دائماً المنشأة التي لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وقد لاحظ المجلس أن الحال ليس دائماً كذلك وأن نقل مثل هذا الإقتراض إلى هذا المعيار سوف يلغي فعلياً مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتريّة.

استنتاج ٥٨ لاحظ المجلس أن مفهوم السيطرة يركز على العلاقة بين منطقتين، وبالتحديد ما إذا كان لدى إحداها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولذلك استخلص المجلس أنه من الجوهري في تحديد المنشأة المشتريّة في إدماج الأعمال هو دراسة العلاقة بين المنشآت الدامجة لتحديد أي منها يكون لديها، نتيجة الإدماج، سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. واستخلص المجلس أنه يجب أن تكون الحالة كذلك بغض النظر عن مقابل الشراء.

استنتاج ٥٩ لاحظ المجلس أيضاً إمكانية وجود بعض الحالات تكون فيها المنشأة المشتريّة هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية الخاصة بها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتريّة. ويمكن حدوث هذا مثلاً عندما ترتب منشأة خاصة لأن يتم "ترائها" من قبل منشأة عامة أصغر من خلال تبادل حصص حقوق الملكية كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق ليورصة، وكجزء من الاتفاق، يستقبل متراء المنشأة العامة ويتم إستبدالهم بمتراء تعينهم المنشأة الخاصة ومالكوها السابقون. وقد

لاحظ المجلس أنه في مثل هذه الظروف، تكون لدى المنشأة للخاصة (أي المنشأة التابعة القانونية) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المندمجة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولهذا فإن معاملة المنشأة التابعة القانونية كمنشأة مشترية في مثل هذه الظروف ينسجم مع تطبيق مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتركة.

٦٠. ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار على ضرورة تحديد المنشأة المشتركة في إنماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال إصدار حصص حقوق الملكية على أساس دراسة جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، بما في ذلك، وليس تحديداً، حصص الملكية للخاصة بمالكي المنشآت الدامجة لتحديد أي من هذه المنشآت لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وقد دعم عموماً مجاوبو مسودة العرض ٣ هذا الإستنتاج.

٦١. كما درس المجلس أيضاً التأكيد بأن معاملة المنشأة التابعة القانونية كمنشأة مشترية في الظروف المبينة في الفقرة ٥٩، رغم إنجابه مع مفهوم السيطرة، يؤدي إلى نتيجة محاسبية مفادها:

(أ) أنها صعبة الفهم للمستخدمين؛ و

(ب) توفر معلومات أقل ملائمة مما ستكون عليه الحال لو تمت معاملة المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة التي تقدم المقابل) كمنشأة مشترية.

وقد استخلص المجلس أن معاملة المنشأة الأم القانونية كمنشأة مشترية في مثل هذه الظروف تسولي أهمية لشكل المعاملة أكثر من جوهرها، وتوفر بالتالي معلومات أقل إفادة مما قد تكون عند استعمال مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتركة. ولهذا استخلص المجلس أن هذا المعيار يجب أن لا يشمل أي إبعاد عن مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتركة.

تحديد المنشأة المشتركة عند تشكيل منشأة جديدة لتنفيذ إنماج الأعمال (الفقرتان ٢٢ و ٢٣)

٦٢. اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أنه عند تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إنماج الأعمال، يجب تحديد واحدة من المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج على أنها المنشأة المشتركة على أساس الأدلة المتوفرة. وعند إتخاذ القرار يتضمن هذا المتطلب في هذا المعيار، حدد المجلس منهجين في أسلوب الشراء تم تطبيقهما في إختصاصات مختلفة. حيث ينظر المنهج الأول إلى عمليات إنماج الأعمال من منظور إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج، أي أن المنشأة المشتركة يجب أن تكون إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج، وبالتالي لا يمكن أن تكون منشأة جديدة تشكلت لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إنماج الأعمال. في حين ينظر المنهج الثاني إلى عمليات إنماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة، التي يمكن أن تكون منشأة تشكلت حديثاً، التي تقدم المقابل، أي أن المنشأة المشتركة يجب أن تكون هي المنشأة التي تقدم المقابل. وقد لاحظ المجلس أنه في حين فسرت بعض الإختصاصات معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يقتضي تحديد المنشأة المشتركة كوحدة من المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج، فسرت إختصاصات أخرى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يقتضي من المنشأة، التي يمكن أن تكون قد تشكلت حديثاً، والتي تقدم مقابل لشراء أن تتم معاملتها كمنشأة مشترية.

استنتاج ٦٣ لاحظ المجلس أنه إذا تشكلت منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إدماج الأعمال بين مثلاً منشأتين أخريين، فإن النظر إلى إدماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة التي تقدم المقابل سوف ينتج عنه تطبيق المنشأة التي تم تشكيلها حديثاً لأسلوب الشراء على كل من المنشأتين الدامجتين الآخرين. وهذا ينتج عنه في الحقيقة إدماج أعمال تتم محاسبته باستخدام أسلوب البداية. ولاحظ للمجلس أن هذا من المحتمل أن يوفر لمستخدمي البيانات المالية معلومات أكثر ملائمة مما يوفره المنهج الذي يجب فيه معاملة إحدى المنشآت الدامجة القائمة مسبقاً كمنشأة مشترية.

استنتاج ٦٤ لاحظ المجلس أيضاً أن بعض القضايا التي تنشأ بموجب المنهج الذي يجب فيه معاملة إحدى المنشآت الدامجة القائمة مسبقاً كمنشأة مشترية لا تنشأ إذا تمت معاملة المنشأة التي تقدم مقابل الشراء كمنشأة مشترية. على سبيل المثال، إن معاملة واحدة من عدة منشآت دامجة كمنشأة مشترية عند جمع تلك المنشآت المنفصلة معاً لتشكيل مجموعة موحدة جديدة يمكن أن تقتضي اختيار إحدى تلك المنشآت القائمة مسبقاً بشكل عشوائي كمنشأة مشترية. ووفق المجلس على أن فائدة هذه المعلومات المقدمة في هذه الظروف هي موضع شك. فإذا تمت معاملة المنشأة التي تقدم مقابل الشراء كمنشأة مشترية، تعتبر تلك المنشأة وكأنها استحوذت السيطرة على كل من المنشآت القائمة مسبقاً وتطبق بالتالي أسلوب الشراء على كل من المنشآت الدامجة.

استنتاج ٦٥ كما درس المجلس أيضاً التأكيد بأن معاملة منشأة تشكلت حديثاً لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إدماج الأعمال، على أنها منشأة مشترية تولي أهمية أكبر لشكل المعاملة عن جوهرها، لأن المنشأة الجديدة يمكن أن لا يكون لها أي جوهر اقتصادي. وغالباً ما يرتبط تشكيل مثل هذه المنشآت باعتبارات قانونية أو ضريبية أو تجارية أخرى لا تؤثر على تحديد المنشأة المشتركة. على سبيل المثال، إن الإدماج بين منشأتين الذي تتم هيكلة بحيث توجه إحدى المنشأتين لتشكيل المنشأة الجديدة لإصدار أدوات حقوق الملكية إلى مالكي كلا المنشأتين الدامجتين لا يختلف في جوهره عن المعاملة التي تشتري فيها واحدة من المنشأتين الدامجتين بشكل مباشر الأخرى. ولهذا يجب محاسبة المعاملة بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة المعاملة التي تشتري فيها واحدة من المنشآت الدامجة بشكل مباشر الأخرى. ونلاحظ أولئك الذين يدعون هذا المنهج أن القيام بغير ذلك سيقلل من فائدة المعلومات المتوفرة للمستخدمين حول الإدماج، لأن قلبية المقارنة والموثوقية (الذين يعتمدان على مفاهيم محاسبة جوهر المعاملات وصدق البيان، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة) ينخفض مستواهما.

استنتاج ٦٦ عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، استنتج المجلس أن مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة يتم تزويدهم بمعلومات أكثر فائدة عن إدماج الأعمال عندما تمثل تلك المعلومات بصدق المعاملة التي تصعد تمثيلها. ولهذا استخلص للمجلس أنه يجب أن يبنى هذا المعيار المنهج الذي يُنظر فيه إلى إدماج الأعمال من وجهة نظر إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإدماج. وبعبارة أخرى، يجب أن تكون المنشأة المشتركة هي إحدى المنشأتين الدامجتين التي كانتا قائمتين قبل الإدماج، وبناءً عليه لا يمكن أن تكون منشأة جديدة تشكلت لإصدار أدوات ملكية لتنفيذ الإدماج.

تكلفة إدماج الأعمال (الفقرات ٢٤-٣٥)

إستنتاج ٦٧ وكما هو مقترح في مسودة العرض ٣، نقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، وبدون إعادة نظر، المبدأ الذي يفيد بوجوب قياس تكلفة إدماج الأعمال من قبل المنشأة المشترية على أنها إجمالي: القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة أو الإلتزامات المستحقة أو للمضمونة، وأدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة المشترية، مقابل السيطرة على المنشأة المشترية، بالإضافة إلى أية تكاليف تُنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال. كما يشمل هذا المعيار أيضاً، دون إعادة نظر ما يلي:

(أ) متطلبات التصيير رقم ٢٨ "إدماج الأعمال- تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية. بشأن التمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإدماج بالشراء، وبتعديل واحد (انظر الفقرة "إستنتاج ٦٩") قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إدماج الأعمال؛

(ب) المتطلب السابق الورود في الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المتعلق بمعاملة تكلفة إدماج الأعمال عند تأجيل تسوية كل تلك التكلفة أو أي جزء منها؛ و

(ج) المتطلبات السابقة الواردة في الفقرات ٦٥-٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال.

ويعيد المجلس النظر في هذه المتطلبات كجزء من المرحلة الثانية لمشروعه.

إستنتاج ٦٨ قدم أساس الإستنتاجات حول التصيير رقم ٢٨ معلومات حول كيفية توصل لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لإجماعها على القضايا في (أ) أعلاه (أي التمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإدماج بالشراء، وقياس القيم العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة الإدماج). وينص أساس الإستنتاجات على ما يلي:

...عند تحقيق عملية الإدماج بالشراء على مرحلتين، يكون للتمييز بين تاريخ الإدماج بالشراء وتاريخ معاملة التبادل مهما. وعندما تتحقق عملية الإدماج بالشراء في معاملة تبادل واحدة، لا يكون هناك تمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإدماج بالشراء. وتعتبر الفقرة الفرعية ١٠٠(أ) من الإطار إلى أنه عندما يتم تسجيل الأصول بتكلفتها التاريخية، يتم تسجيل الأصول بالقيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم لشرائها في تاريخ الإدماج بالشراء. وبناءً على ذلك، عندما يتم شراء مؤسسة أصل في معاملة تبادل واحدة (أي ليس على مرحلتين)، يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم عند نقل السيطرة....على صافي أصول وعلايات المنشأة المشترية إلى المنشأة المشترية بفاعلية. وعند شراء مؤسسة أعمال على مرحلتين (أي عمليات متعاقبة لشراء الأسهم)، يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم في كل مرحلة عندما يتم الاعتراف بكل استثمار على حدة في البيانات المالية للمنشأة المشترية.

...ويتم قياس الأوراق المالية المتداولة التي تصدرها المنشأة المشترية بقيمتها العادلة، وهو السعر الموقفي لها في تاريخ معاملة التبادل، بشرط أن التقلبات غير الملائمة أو محضوية السوق لا تجعل من سعر السوق مؤشراً غير موثوقاً. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس الاستثمار في أداة حقوق الملكية بقيمتها العادلة، ما عدا في ظروف محددة. ولحقوق الملكية قيمة عادلة واحدة فقط في السوق. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى أن وجود عروض أسعار مطنة في سوق نشط يكون عادة أفضل دليل على القيمة العادلة. وبناءً على ذلك، لا تؤخذ بعين الإعتبار تقديرات صلاوات المجموعات الكبيرة، وخصومات المجموعات الصغيرة، من أدوات حقوق الملكية الصادرة مقارنة مع تلك المتباعدة في معاملات محددة. وعندما يتم تحديد سعر معن لأداة حقوق ملكية مسعرة في تاريخ التبادل كمؤشر غير موثوق على قيمته العادلة، من غير المحتمل أن تتوفر المعلومات اللازمة لتقدير أثر التقلبات غير الملائمة أو ضيق نطاق السوق بموثوقية في ذلك التاريخ بسبب عدة عوامل تؤثر على الأسعار. وتبعاً لذلك، تستم

دراسة الأدلة الأخرى وأساليب التقييم لتحديد القيمة العادلة فقط في ظروف نادرة عندما يكون من الممكن إثبات أن السعر المعلن هو مؤشر غير موثوق وأن الأدلة وأساليب التقييم الأخرى تتوفر تقديراً أكثر موضوعية للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التبادل.

إستنتاج ٦٩ نص التفسير رقم ٢٨ أن السعر المعلن لأداة حقوق ملكية صادرة كجزء من تكلفة إدماج الأعمال هو مؤشر غير موثوق على القيمة العادلة فقط عندما يكون قد تأثر بتأثيرات الأسعار غير المناسبة أو ضيق نطاق السوق. ويرى المجلس أن الطرف الوحيد الذي يكون فيه السعر المعلن لأداة حقوق الملكية هو مؤشر غير موثوق على قيمته العادلة هو عندما يتأثر السعر المعلن بمحدودية السوق. ولهذا قرر المجلس تعديل متطلبات التفسير رقم ٢٨ المشمولة في هذا المعيار وفقاً لذلك.

إستنتاج ٧٠ وكما هو مقترح في مسودة العرض ٣، يتضمن هذا المعيار إرشادات إضافية توضح أنه لا يمكن تضمين الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إدماج الأعمال كجزء من تكلفة إدماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تلك الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى لا تنبئ تعريف الإنترلم وهي بالتالي ليست إلتزامات تكبدها المنشأة المشتريّة مقابل السيطرة على المنشأة المشترية، وليست إلتزامات للمنشأة المشترية مضمونة من قبل المنشأة المشترية. ومن وجهة نظر المجلس، كان لا يجب تضمين الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إدماج الأعمال كجزء من تكلفة الإدماج بالشراء^١ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، لكن المجلس أشار إلى أن هذا لم يُذكر صراحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وينص هذا المعيار صراحة أن هذه هي الحالة لضمان معاملة الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إدماج الأعمال بشكل متسجم من قبل جميع المنشآت.

التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال (الفقرات ٢٩-٣١)

إستنتاج ٧١ أشارت الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إلى أن التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية إدماج بالشراء تشمل تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية، والأتعاب المهنية التي تُدفع إلى المحاسبين والمستشارين القانونيين ومسؤولي التقييم والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الإدماج بالشراء. وقد لاحظ المجلس أن معاملة تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية كتكاليف تُنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال غير منسجمة مع معاملة تلك التكاليف الواردة في إختصاصات شركائه من الهيئات الواضحة للمعايير. كما أنها أيضاً غير منسجمة مع الإستنتاج الذي توصلت إليه مجموعة الأربعة + ١ من واضعي المعايير في اجتماعهم الذي انعقد في آب عام ١٩٩٨، وبالتحديد أن تكاليف المعاملة الناشئة عن إصدار أدوات حقوق الملكية هي جزء أساسي من معاملة بإصدار حقوق الملكية ويجب الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية كتخفيض لعائدات أدوات حقوق الملكية. ولاحظ المجلس أن إعتبار تكاليف المعاملة كتخفيض لعائدات أدوات حقوق الملكية الصادرة ينسجم مع معاملة تلك التكاليف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والمرض"^٢ في الظروف التي تنطوي على إصدار أدوات حقوق ملكية لغرض غير تنفيذ إدماج الأعمال.

إستنتاج ٧٢ ولهذا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن يتبني هذا المعيار المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الخاص بمعاملة تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية كتكاليف منسوبة مباشرة إلى إدماج الأعمال.

^١ في أغسطس ٢٠٠٥ تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ليصبح (معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأدوات المالية: الإفصاح).

٧٣ يستنتاج كجزء من المرحلة الأولى للمشروع، درس المجلس القضايا التي تثارها الهيئات الفرعية كجزء من مشروع التحسينات المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢. وكانت إحدى القضايا المطروحة هي ما إذا كانت تكاليف ترتيب الإلتزامات المالية لغرض تمويل الإندماج بالشراء هي تكاليف منسوبة مباشرة إلى الإندماج بالشراء وبالتالي هي جزء من تكاليف الإندماج بالشراء. واستخلص المجلس، بالإنسجام مع إستنتاجاته حول تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية، أن تكاليف ترتيب وإصدار الإلتزامات المالية هي جزء لا يتجزأ من الإلتزام، ويجب تضمينها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" في القياس للمبني للإلتزام وليس كجزء من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى إندماج الأعمال.

توزيع تكلفة إندماج الأعمال (الفقرات ٣٦-٦٠)

الإعتراف بالأصول المشتراة القابلة للتحديد للإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة (الفقرات ٣٦-٥٠)

٧٤ يستنتاج باستثناء الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة، يتبنى هذا المعيار المبدأ العام السابق في الفقرات ١٩ و ٢٦-٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ويتضمن ذلك المبدأ من المنشأة المشتراة الإعتراف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها، من تاريخ الإندماج بالشراء، في ذلك التاريخ الذي يمكن قياسها به بموثوقية والتي من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة المشتراة أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة، أو تتدفق منها مولود تمثل منافع اقتصادية. ويتبنى هذا المعيار أيضاً:

- (أ) للمتطلب السابق في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ليشمل بيان دخل المنشأة المشتراة لأرباح وخسائر المنشأة المشتراة من تاريخ الإندماج بالشراء؛
- (ب) الإرشادات السابقة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن تحديد تاريخ الإندماج بالشراء؛ و

(ج) المنع الذي ورد سابقاً في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال بمخصصات الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الإندماج.

٧٥ يستنتاج إلا أن هذا المعيار يخبر من المتطلبات الواردة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف بشكل منفصل بالبنود التالية كجزء من توزيع تكلفة الإندماج:

- (أ) مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛ و
 - (ب) الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.
- ويوضح هذا المعيار أيضاً معايير الإعتراف بشكل منفصل بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج، ويشمل إرشادات حول معاملة الدفعات التي يجب على المنشأة تعالفاً تسديدها إذا تم شراؤها في عملية إندماج أعمال.

مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة

إستنتاج ٧٦: يحتوى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ استثناءاً وحيداً من المبدأ العام الذي ينص أنه يجب على المنشأة المشتريّة الاعتراف بشكل منفصل، من تاريخ الإنماج بالشراء، فقط بتلك الإلتزامات للمنشأة المشتراة التي كانت قائمة في تاريخ الإنماج بالشراء وتلبية معايير الاعتراف. ويرتبط الإستثناء بمخصصات إنهاء أو تقليل لنشطة المنشأة المشتراة التي لم تكن الإلتزامات خاصة بها في تاريخ الإنماج بالشراء. ويتقضي الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من المنشأة للمشتريّة الاعتراف، كجزء من توزيع تكلفة الإنماج، بمخصص إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة ("مخصص إعادة هيكلة") الذي لم يكن عبئاً عن إلتزام المنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء، بشرط أن تكون المنشأة المشتريّة قد استوفت المعايير التالية:

(أ) تكون قد أصدت في تاريخ الإنماج بالشراء أو قبله الخصائص الرئيسية لخطّة معينة تنطوي على إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة، والمرتبطة بما يلي:

(١) تعويض موظفي المنشأة المشتراة عن إنهاء خدماتهم؛

(٢) إغلاق مرافق المنشأة المشتراة؛

(٣) إزالة خطوط إنتاج المنشأة المشتراة؛ أو

(٤) إنهاء عقود المنشأة المشتراة التي أصبحت مثقلة بالإلتزامات لأن المنشأة المشتريّة قد بلغت الطرف الآخر قبل أو في تاريخ الإنماج بالشراء أنه تم إنهاء العقد؛

(ب) أثارت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بالخطّة أنه سيتم تنفيذ الخطّة من خلال الإعلان عن خصائص للخطّة الرئيسية قبل أو في تاريخ الإنماج بالشراء؛ و

(ج) بحلول أقل من ثلاثة شهور من تاريخ الإنماج بالشراء وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية السنوية، وضعت تلك الخصائص الرئيسية في خطّة رسمية تفصيلية.

إستنتاج ٧٧: ترد المعايير العامة لتحديد مخصصات إعادة الهيكلة والإعتراف بها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أن الإلتزام التعاقدى البناء لإعادة الهيكلة (وبالتالي الإلتزام) ينشأ فقط عندما تعد المنشأة خطّة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة، وإما أن تأثير توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين أنها سوف تقوم بإعادة الهيكلة من خلال إعلان تفاصيل الخطّة على نطاق علم أو أن تبدأ بتنفيذ الخطّة. وينبغي الاعتراف بهذا الإلتزام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يكون من المحتمل أن يقتضي الأمر تسليفاً صادراً من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزامات، ويكون من الممكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام التعاقدى.

إستنتاج ٧٨: لاحظ المجلس أن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الذي يقتضي من المنشأة المشتريّة الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة الذي لم يكن إلتزاماً للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء بشرط تحقيق معيار معين يودي إلى محاسبة مختلفة، على أساس ما إذا نشأت خطّة إعادة الهيكلة فيما يتعلق بالإنماج الأعمال أو في غيابها. وقد وفاق المجلس أنه لا يجب، كجزء من مشروع عمليات إنماج الأعمال، أن يعيد النظر في المتطلبات العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشأن تحديد مخصصات إعادة الهيكلة والإعتراف بها، لكنه يجب أن يقرر ما إذا يجب تبني الاختلافات المحاسبية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ عن المرحلة الأولى من ذلك المشروع.

استنتاج ٧٩ وعند إعداد مسودة العرض ٣، ووضع هذا المعيار، تطرق المجلس إلى وجهة النظر التي مفادها أن مخصص إعادة الهيكلة الذي لم يكن إلزامياً للمنشأة المشتراة في تاريخ الاندماج بالشراء يجب الاعتراف به رغم ذلك من قبل المنشأة المشتريّة كجزء من توزيع تكلفة الاندماج إذا تمّ إبلاغ قرار إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة قبل أو في تاريخ الاندماج بالشراء لأولئك الذين من المحتمل أن يتأثروا به، ويتمّ إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة خلال فترة محدودة بعد تاريخ الاندماج بالشراء. ونقش من دعم هذا الرأي، بمن فيهم بعض مجلوبي مسودة العرض ٣، ما يلي:

(أ) أن التكلفة المقدرة لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كانت ستؤثر على السعر المدفوع من المنشأة المشتريّة إلى المنشأة المشتراة وبالتالي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند قياس الشهرة؛ و

(ب) تلزم المنشأة المشتريّة بتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة نتيجة اندماج الأعمال؛ وبعبارة أخرى، اندماج الأعمال هو الحدث الماضي الذي يؤدي إلى نشوء الالتزام الحالي لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة.

استنتاج ٨٠ وقد رفض المجلس هذه المناقشات مشيراً إلى أن السعر المدفوع من المنشأة المشتريّة سيؤثر أيضاً بالخسائر المستقبلية والتكاليف الأخرى "التي لا يمكن تجنبها" التي ترتبط بمسير العمل المستقبلي، كتكاليف الاستثمار في أنظمة جديدة. ولا يتمّ الاعتراف بمثل هذه التكاليف على أنها التزامات كجزء من توزيع تكلفة اندماج الأعمال لأنها لا تمثل التزامات أو التزامات طارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ الاندماج بالشراء، مع أن التكاليف الصادرة المستقبلية المتوقعة يمكن أن تؤثر على قيمة الأصول الحالية المعترف بها. وقد وافق المجلس أيضاً أنه من غير الملائم القول أنه عندما يؤدي اندماج الأعمال إلى نشوء تكاليف إعادة هيكلة "لا يمكن تجنبها"، يكون الاندماج هو حدث سابق يؤدي إلى نشوء الالتزام الحالي، بل يتعين منع الاعتراف بالالتزام معين للتكاليف الأخرى "التي لا يمكن تجنبها" والتي سيتمّ تكبدها نتيجة الاندماج كجزء من توزيع للتكلفة.

استنتاج ٨١ وقد أشار المجلس أيضاً إلى التأكيد بأن للشرط اللازم لوجود التزام تعاقدي لإعادة الهيكلة هو خلق توقع صحيح لدى المتأثرين بأنه سيُقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة من خلال البدء بالتنفيذ أو من خلال إعلان محدد بشكل كاف، ونتيجة لذلك، يناقش البعض أن تلبية المعايير السابقة في الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هو أمر كافٍ لتأسيس وجود التزام لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة في تاريخ الاندماج بالشراء. وعلى أساس الإلزام، لا يوجد إلزام لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة في تاريخ الاندماج بالشراء ما لم يكن يوجد في ذلك التاريخ التزام حالي (إقانوني) لتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة الناشئة عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة للموارد التي تمثل منافع اقتصادية. وبناءً على الاستنتاجات التي تمّ للتوصل إليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، سيكون هذا هو الحال فقط عندما يتمّ، قبل تاريخ الاندماج بالشراء، إبرام عقود ملزمة لإعادة الهيكلة، أو إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة، وإثارة توقع صحيح لدى أولئك المتأثرين (إما بإعلان عام لخصائص الخطة الرئيسية أو من خلال بدء تنفيذها) بأنه سوف يتمّ تنفيذ إعادة الهيكلة. وقد قرر المجلس أن لية إعادة دراسة للشروط

اللازمة التي يجب تلبيةها لإيجاد إلتزام ببناء إعادة الهيكلة يجب أن تكون جزءاً من مشروع مستقبلي حول معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وليس جزءاً من مشروع عمليات إنماج الأعمال، لأنه يتعلق بقضايا أوسع مرتبطة بوجود إلتزامات تعاقدية لعمليات إعادة الهيكلة بشكل عام.

بستنتاج ٨٢ وقد استنتج المجلس أنه إذا تم بنى المعايير المابقة في الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، تتم محاسبة بنود مشابهة بطرق مختلفة لأن توقيت الاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة يختلف، اعتماداً على خطة إعادة الهيكلة فيما يتعلق بعملية إنماج أعمال أو في غيرها. وقد وافق المجلس أن هذا الأمر يقلل من فائدة المعلومات المتوفرة للمستخدمين حول خطط المنشأة لإعادة الهيكلة، لأن مستوى قابلية المقارنة والموثوقية ينخفض.

بستنتاج ٨٣ وقد تلمح المجلس إلى العديد من الأمور التي علق عليها البعض بنوع من القلق بأن إزالة الاستثناء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ سيفتح ببساطة الطريق للمحاسبة التي تحقق نفس النتيجة بوسائل أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تدخل المنشأة المشتراة، بناءً على تعليمات المنشأة المشتري، في إلتزامات إعادة هيكلة العمل قبل نقل السلطة رسمياً. وقد أخذ المجلس باعتباره الإقترحات التي تقيد أنه للتغلب على احتمال أن تقوم المنشآت بهيكلة عمليات إنماج الأعمال لتحقيق نتائج مرغوبة، يجب أن يقتضي هذا المعيار أي مما يلي:

(أ) منع الاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة التي هي عبارة عن إلتزامات معترف بها للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة الإنماج (وبالتالي من تحديد الشهرة أو أي زيادة في حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة لصفافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة عن تكلفة الإنماج). وبموجب هذا المنهج، يتم استثناء الإلتزام القائم للمنشأة المشتراة من صفافي أصولها ما قبل الإنماج وتعامل بدلاً من ذلك على أنها نشأت بعد الإنماج.

(ب) استمرارية السماح بالاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة التي ليست التزامات للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة الإنماج بشرط أنه، خلال فترة زمنية محدودة بعد الإنماج، يتم إلغاؤه قرار إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة إلى أولئك الذين من المحتمل أن يتأثروا به، ويتم إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة.

بستنتاج ٨٤ لاحظ المجلس أنه من أجل أن تحصل المنشأة المشتري فعلياً على "حرية اختيار" الاعتراف بالإلتزام كجزء من توزيع تكلفة الإنماج الأعمال، ينبغي أن يتوفر مستوى من التعاون بين المنشأة المشتري والمنشأة المشتراة بحيث تدخل للمنشأة المشتراة، بناءً على تعليمات المنشأة المشتري، في إلتزامات تعاقدية لإعادة هيكلة العمل قبل نقل السلطة رسمياً. وقد استنتج المجلس أن التعاون للمحتمل بين الأطراف في عملية إنماج أعمال لا يقدم تبريراً كافيًا للإبتعاد عن تبني الإطار ومعاملة التزامات ما بعد الإنماج على أنها تنشأ قبل الإنماج أو معاملة الإلتزامات ما قبل الإنماج على أنها تنشأ بعد إنماج الأعمال.

بستنتاج ٨٥ وزيادة على ذلك، إذا استطاعت المنشأة المشتري أن تلزم المنشأة المشتراة بتكبد الإلتزامات التعاقدية، من المحتمل أن تكون المنشأة المشتري تسيطر مسبقاً على المنشأة المشتراة، حيث أن السيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة من أجل الحصول على منافع من لئسلطتها. وإذا اقترحت المنشأة المشتري، كخيار بديل، أنه لا يمكن موصلة المفاوضات لحين تقوم

المنشأة المشتراة مثلا بتنظيم إعادة هيكلة القوة العاملة، وإتخاذ الخطوات الضرورية لتلبية معايير الإعراف لمخصصات إعادة الهيكلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، فإن تلك الإنترجمات التعاقدية هي إنترجمات تعاقدية ما قبل الإنماج للمنشأة المشتراة، ويرى المجلس أنه يجب أن يتم الإعتراف بها كجزء من توزيع تكلفة الإنماج.

٨٦ إستنتاج وأخذ المجلس بالإعتبار للتأكيد بأن الطريقة الأخرى التي تستطيع فيها المنشأة المشتري أن تحصل على نفس النتيجة التي تم تحقيقها سابقاً لمخصصات إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هي الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إما كجزء من تكلفة إنماج الأعمال، أي كالإلتزام بتكبدته المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، أو كالإلتزام طارئ المنشأة المشتراة. وأشار المجلس أنه يمكن الإعتراف بمخصص معين لإعادة هيكلة المنشأة المشتراة من قبل للمنشأة المشتري، وبالتالي تضمينها كجزء من تكلفة إنماج الأعمال، فقط إذا تمت تلبية المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولية ٣٧ فيما يخص الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة. وبعبارة أخرى، يجب على المنشأة المشتري، قبل أو في تاريخ الإنماج بالشراء، أن تكون قد أعدت خطة تفصيلية رسمية لإعادة الهيكلة وتكون قد أثارت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة من خلال إعلان الخصائص الرئيسية للخطة على نطاق عام أو من خلال البدء بتنفيذها. وهذه المعايير هي ليست نفس المعايير الواردة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة كجزء من توزيع تكلفة الإنماج. لهذا لم يوافق المجلس على إمكانية إعتراف المنشأة المشتري بمخصص معين لإعادة هيكلة المنشأة المشتراة كجزء من تكلفة الإنماج حتى يحقق فعلياً نفس النتيجة المتوفرة سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

٨٧ إستنتاج وتبعاً لذلك، استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة المشتري الإعتراف بالإنترجمات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأعمال فقط عندما يكون لدى المنشأة المشتراة، في تاريخ الإنماج بالشراء، الإلتزام قاتم لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. وقد دعم الأغلبية في ردهم على صيغة العرض ٣ هذا الإستنتاج.

الأصول غير الملموسة

٨٨ إستنتاج يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشتري الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإنماج بالشراء بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة، لكن فقط عندما يلبي تعريف الأصل غير الملموس الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ويكون من الممكن قياس قيمته المعاملة بموثوقية. إن الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي يجب أن يكون قابلاً للتحديد لتلبية تعريف الأصل غير الملموس. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويلبي الأصل معيار قابلية التحديد الوارد في تعريف الأصل غير الملموس إذا نشأ فقط من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى أو إذا كان قابلاً للفصل. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ سابقاً أن نعرّف المنشأة المشتري بأي أصل قابل للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإنماج بالشراء إذا كان من المحتمل تدفق أي منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري ويمكن قياس الأصل بموثوقية. وقد لوضحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تعريف الأصل غير الملموس يقتضي أن يكون الأصل غير الملموس قابل للتحديد وذلك لتمييزه عن الشهرة. إلا أنه لم ينص على تعريف "قابلية للتحديد"، لكنه أورد أنه من الممكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل، رغم أن قابلية الفصل لم تكن شرطاً لازماً لقابلية للتحديد. وعليه ومن أجل الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة، بموجب المعايير الدولية السابقة، يجب أن يكون قابلاً للتحديد والقياس بموثوقية، ويجب أن يكون من المحتمل تدفق لية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري.

* قنطر القنطرة "إستنتاج ١٠٧ - ١١٠" لمنقشة هذه الفقرة الأخيرة.

إستنتاج ٨٩ إن التغيرات التي طرأت خلال عام ٢٠٠١ على المتطلبات الواردة في المعايير الكندية والأمريكية حول الإعراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال قد حثت المجلس على الأخذ بعين الإعتبار البحث في هذه القضية كجزء من المرحلة الأولى لمشروع عمليات إدماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تتضمن نسبة متزايدة من أصول عدة منشآت، وأنه عادة ما كانت تشمل الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال في المبلغ المعترف به كشهرة، بالرغم من المتطلبات السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تقتضي وجوب الإعراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وقد وافق المجلس أيضا على الإستنتاج الذي تم التوصل إليه في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومن قبل الهيئات الكندية والأمريكية الواضحة للمعيار الذي مفاده أنه يتم تعزيز قلادة البيانات. المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال عن الشهرة. ولهذا فقد استخلص المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ من المرحلة الأولى للمشروع يجب أن يقدمان أساسا حاسما لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال والإعراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٩٠ وركز المجلس نقاشته أولا على الأصول غير الملموسة، وليس على الأبحاث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز، المشتراة في إدماج الأعمال. وتحدد الفقرات "إستنتاج ٩١ - إستنتاج ١٠٣" تلك النقاشات. ويعددها نظر المجلس في ما إذا كانت معايير الإعراف بتلك الأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة يجب أن تنطبق أيضا على البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إدماج الأعمال، واستنتج أنها يجب أن تنطبق. وتتضمن الفقرات "إستنتاج ١٠٤ - إستنتاج ١٠٦" أسباب توصل المجلس إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٩١ وفي مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ووضع هذا المعيار، لكد المجلس على وجهة النظر المشمولة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي خاصية تميز من حيث المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. واستخلص المجلس أنه لتوفير أساس حاسم لتحديد الأصول غير الملموسة والإعراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه يجب تفسير مفهوم قابلية التحديد بوضوح أكثر.

إستنتاج ٩٢ وبالإسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استنتج المجلس أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلا للفصل، أي يمكن فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيله، أو تبادله. وبناءا عليه، تشير قابلية الفصل في سياق الأصول غير الملموسة إلى قابلية التحديد، ويجب الإعراف بالأصول غير الملموسة التي تنتم بتلك الخاصية والتي يتم شرائها في إدماج الأعمال كصول بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٩٣ وعلى لية حال، وبالإسجام مرة أخرى مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استخلص المجلس أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس، على العكس من الشهرة، أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة تنشأ من الحقوق التي تُنقل قانونيا بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتراة، تنشأ قيمتها من إجمالي الأصول المضمنة التي تشكل منشأة مشتركة أو القيمة التي تنشأ عن تجميع عدة أصول من خلال إدماج الأعمال، مثل أشكال التعاون المتوقع أن تنتج من إدماج منشأتين أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال. وقد لاحظ المجلس أيضا أنه رغم وجود عدة أصول غير ملموسة تكون قابلة للفصل وتنشأ أيضا من حقوق قانونية تعاقدية، إلا أن بعض الحقوق التعاقدية القانونية تؤمن حصص ملكية لا يمكن فصلها بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الاختصاصات، تكون بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلة للنقل، إلا من خلال بيع المنشأة

بالكامل. واستخلص المجلس أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي خاصية تميزها عن الشهرة. ولذلك، يجب الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي تنقسم بتلك الخاصية التي يتم شرائها في إدماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٩٤ وكما هو موضح في الفقرة "إستنتاج ٨٨"، إقتضت المعايير السابقة بأن يلبي الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في إدماج الأعمال ويتم تحديده على أنه قابل للتحديد معايير الإعتراف التالية ليستم الإعتراف به كأصل بشكل منفصل عن الشهرة:

- (أ) يجب أن يكون هناك احتمال بتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري؛ و
(ب) يجب أن يكون قابلاً للقياس بموثوقية.

إستنتاج ٩٥ واقترحت مسودة العرض ٣ ومسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه يمكن دائماً تلبية معايير الإعتراف المذكورة أعلاه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، بالنسبة لأصل غير ملموس يتم شرائه في إدماج الأعمال. لذلك، لم يتم تضمين تلك المعايير في مسودة العرض ٣. واقترحت مسودة العرض ٣ أنه يجب على المنشأة المشتري الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإدماج بالشراء بجميع الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، عدا عما يتعلق بالقوى العاملة. وبعد دراسة ردود المجاوبين، قرر المجلس ما يلي:

- (أ) الإستمرار باقتراح أن معيار الإعتراف بالإحتمالية يعتبر دائماً أنه قد إستوفائه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال.
(ب) عدم الإستمرار باقتراح أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائماً توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إدماج الأعمال بموثوقية.

إستنتاج ٩٦ وعند إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار، لاحظ المجلس أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس تعكس توقعات السوق حول إحتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة المشتري. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. واستخلص المجلس أنه، نظراً لقراره بالطالب من المنشأة للمشتري الإعتراف بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة التي تلبي المعايير ذات العلاقة بقيمتها العادلة كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال، من غير الضروري تضمين معيار الإعتراف بالإحتمالية في هذا المعيار. وقد لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إندماج الإنسجام العام بين معيار الإعتراف للأصول والالتزامات الواردة في الإطار (التي تنص على أن البند الذي يلبي تعريف العنصر يجب الإعتراف به فقط إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إدماج الأعمال مثلاً. غير أن المجلس استنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للإعتراف في الإطار يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار بعمومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

إستنتاج ٩٧ وعند إعداد مسودة العرض ٣ ومسودة عرض معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استنتج المجلس أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يمكن بموثوقية توقع وجود معلومات كافية للقياس بموثوقية القيمة

العادلة للأصل الذي يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ضمني أو يمكن فصله عن المنشأة. وقد
عرض المجابون بشكل علم الإقتراح على أساس أن:

(أ) قد لا يكون من الممكن دقما إجراء قياس موثوق للقيمة العادلة لأصل يكون له أساس
تعاقدي أو قانوني ضمني أو يمكن فصله عن المنشأة.

(ب) لا يوجد افتراض مشابه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأصول الملموسة القابلة
للتحديد المشتراة في عملية إدماج أعمال. ويلفتل قرر المجلس عدد إعداد هذا المعيار أن
ينقل من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للمبدأ العام الذي يفيد بأنه يجب على المنشأة المشتريّة
الإعتراف بالأصول الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة، لكن
بشرط إمكانية قياسها بموثوقية.

إستنتاج ٩٨ بالإضافة إلى ذلك، وكجزء من العملية التتلمورية، أجرى المجلس زيارات ميدانية ومناقشات طاوله
مستديرة خلال فترة استلام الملاحظات بشأن مسودة العرض*. وتم توجيه مجموعة من الأسئلة
للمشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاوله المستديرة هدفت إلى تصنيف فهم المجلس حول
ما إذا من الممكن أن توجد أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي قابلة للفصل أو تتشأ من حقوق
قانونية أو تعاقدية أخرى، والتي قد لا يمكن أن يتوفر بشأنها معلومات كافية لقياس قيمتها العادلة
بموثوقية.

إستنتاج ٩٩ وقدم المشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاوله المستديرة أمثلة عديدة على أصول غير
ملموسة قاموا بشرائها في عمليات إدماج أعمال حديثة والتي من غير الممكن قياس قيمتها العادلة
بموثوقية. على سبيل المثال، يشتري أحد المشاركين حقوق إستملك الماء كجزء من عملية إدماج
أعمال. وتعتبر هذه الحقوق قيمة جدا للعديد من أصحاب المصالح العاملين في نفس الاختصاص
الذي يعمل فيه المشارك - ولا يستطيع أصحاب المصالح إستملك الماء، وفي حالات عديدة، لا
يمكنهم تشغيل مصانعهم بدون. وتمنح السلطات المحلية هذه الحقوق بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على
الإطلاق، لكن بأعداد محدودة، وفترات ثابتة (عادة ١٠ سنوات)، قابلة للتجديد أيضا بتكلفة قليلة أو
بدون تكلفة على الإطلاق. ولا تباع هذه الحقوق إلا كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل، لذلك لا
يوجد سوق ثانوي في هذه الحقوق. وإذا أعاد صاحب المصنع هذه الحقوق إلى السلطات المحلية،
فإنه يحرم من إعادة طلبها. وينقل المشاركون بأنه لا يمكن تقييم هذه الحقوق بشكل منفصل عن
أعماله (وبالتالي عن الشهرة) لأن الأعمال ستتوقف بدون هذه الحقوق.

إستنتاج ١٠٠ وبعد دراسة ملاحظات المجابون وتجارب المشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاوله
المستديرة، استخلص للمجلس أنه، وفي بعض الحالات، يمكن أن لا تكون هناك معلومات كافية
لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة بموثوقية، على الرغم من قابلية
ذلك الأصل للتحديد. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة التي لم يتمكن المجابون

* تم إجراء الزيارات الميدانية من بداية شهر كانون الأول ٢٠٠٢ واستمرت حتى بداية نيسان ٢٠٠٣، وشملت أعضاء وموظفي
مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإجماعات التي عقدت مع ٤١ شركة في استراليا وفرنسا وألمانيا واليابان وجنوب أفريقيا
وسويسرا والمملكة المتحدة. كما شارك أيضا أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من مناقشات الطاوله
المستديرة مع المدققين والمحاسبين وواضعي المعايير المحاسبية والمعلمين في كندا والولايات المتحدة بشأن قضايا
التنفيذ التي تواجهها شركات أمريكا لشمالية خلال التطبيق الأول لبياني المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم ١٤١ لإدماج
الأصول ورقم ١٤٢ الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، وأقسام الدليل الكندي المقابل التي تم إصدارها في حزيران
٢٠٠١.

والمشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطلولة المستمرة من قياس قيمتها العادلة بموثوقية نشأت من:

- (أ) إما من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وغير قليلة للفصل (أي يمكن أن تنقل فقط كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل)؛ أو
- (ب) لو من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى قابلة للفصل (يمكن فصلها أو قسمها عن المنشأة وبيعها أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو تبليغها منفردة أو مع عقد أو أصل أو التزام ذو علاقة)، ولكن دون وجود سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، وبخلاف ذلك يكون تقدير القيمة للعادلة معتمداً على متغيرات ليست قابلة للقياس.

إستنتاج ١٠١ ورغم هذا حافظ المجلس على وجهة نظره التي تقول بأن فقدان البيانات المالية يتم تعزيزها إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال عن الشهرة، وبالأخص نظراً لقرار المجلس اعتبار الشهرة أصلاً ليس له عمر إنتاجي محدد ولا يتم إطفائه. كما ظل المجلس قلقاً أيضاً من أن الإخفاق في تلبية معيار موثوقية الاعتراف بالقياس يمكن إستخدامه بشكل غير مناسب من قبل المنشآت كمداس لدعم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. على سبيل المثال، اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة المشتراة الاعتراف بالأصل غير الملموس للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتراة، وكان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ولاحظ المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ أنه على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تشكل جزءاً متنامياً من أصول عدة منشآت، فإنه غالباً ما تم تضمين تلك (الأصول) للمشتراة في عمليات إندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، على الرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأنه يجب الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ١٠٢ وبناءً على ذلك، ورغم أن المجلس قرر عدم الإستمرار في الإقتراح الذي يفيد أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائماً توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس للمشتري في إندماج الأعمال بموثوقية، قرر المجلس أيضاً:

- (أ) التوضيح في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إندماج الأعمال يمكن أن تقلص عادة بموثوقية كافية لكي يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإنه عندما تكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة، يدخل ذلك للشك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

(ب) تضمين في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ افتراض قابل للحض مفاده أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ويتم شراؤه في إندماج الأعمال قابل للقياس بموثوقية.

- (ج) التوضيح في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن الظروف الوحيدة التي من غير الممكن فيها قياس القيمة العادلة لموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في إندماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى ويكون إما (١) غير قابل للفصل، (٢) أو قابل للفصل لكن ليس هناك سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول ممتثلة، وبخلاف ذلك يعتمد تقدير القيمة العادلة على متغيرات يكون أثرها غير قابل للقياس.

(د) تضمنين مطلب في هذا المعيار للمنشآت بالإصحاح عن وصف كل أصل يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وكان قد تم شراؤه في إدماج الأعمال خلال الفترة لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتفسيراً للسبب وراء عدم إمكانية قياس قيمته للعادلة بموثوقية.

إشتتاج ١٠٣ و اقترح بعض المجابون والمشاركون في الزيارات الميدانية أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس عندما يكون قابلاً للفصل، إنما فقط مع عقد أو أصل أو التزام ذو صلة (أي غير قابل للفصل بشكل منفرد)، وليس هناك سابقة لمعاملات تبديل لنفس الأصول أو أصول مماثلة على أساس مستقل، ولأن البنود ذات الصلة تنتج معاً نفس التكتقات النقدية، يمكن قياس القيمة العادلة لكل منها من خلال التوزيع العشوائي لتلك التكتقات النقدية بين البندين. وقد عارض المجلس أن توفر ظروفا كهذه أساساً لتضمنين قيمة الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للشهرة. وبالرغم من ارتباط بعض الأصول غير الملموسة بشكل وثيق بأصول أو التزامات أخرى قابلة للتحديد تباع عادة كمجموعة واحدة^{٢٨}، فإنه لا يزال من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المجموعة بموثوقية. لهذا قرر المجلس أن يشمل التوضيحات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

(أ) عندما يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إدماج الأعمال قابل للفصل لكن فقط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذو علاقة، تعترف المنشأة المشتري بمجموعة الأصول كأصل منفرد واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة غير قابلة للقياس بموثوقية.

(ب) وعلى نحو مماثل، تعترف المنشأة المشتري كأصل واحد بمجموعة متممة من الأصول غير الملموسة التي تشكل ماركة إذا لم تكن القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية. وإذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية، يمكن للمنشأة المشتري أن تعترف بها كأصل منفرد بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مماثلة.

إشتتاج ١٠٤ وكما هو مشار في الفقرة "إشتتاج ٩٠"، درس المجلس أيضاً ما إذا كانت معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة يجب أيضاً تطبيقها على البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إدماج الأعمال، واستنتج المجلس أنه يجب تطبيقها. وبالأصول إلى هذا الإشتتاج، لاحظ المجلس أن المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز. ولذلك، كان أثر تلك المعايير هو الإعتراف بأي بند غير ملموس يتم شراؤه في إدماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة عندما يكون قابلاً للتحديد ويمكن قياسه بموثوقية، وعندما يكون من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري. وإذا لم يتم تلبية تلك المعايير، فإن نفقات ذلك البند، التي تم شملها في تكلفة الإدماج، تُنسب إلى الشهرة.

١٠٥ استنتاج ١٠٥ لم ير المجلس أية مبرر متعلق بالمفاهيم لتغيير المنهج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الخاص باستخدام نفس المعايير لكافة الأصول غير ملموسة المشتركة في إندماج الأعمال لدى تقدير ما إذا يجب الاعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. وقد استخلص المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين بشأن الأصول المشتركة في الإندماج، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتدنى.

١٠٦ استنتاج ١٠٦ وعبر البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ ومسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عن قلقهم من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير ملموسة المشتركة في إندماج الأعمال لتقييم ما إذا كان يجب الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة سينتج عنه معاملة بعض البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتركة في إندماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مشابهة بدلت دخلياً. وقد أقر المجلس بهذه النقطة. إلا أنه استخلص أن هذا الأمر لا يوفر أساساً لتضمين تلك الأصول غير ملموسة المشتركة في الشهرة. بل أنه يسلط الضوء على ضرورة إعادة دراسة وجهة النظر التي تم تبنيها في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن الأصل غير ملموس لا يمكن أن يوجد أبداً في مشروع بحث قيد الإنجاز لكنه يمكن أن يوجد فيما يخص مشروع تطوير قيد الإنجاز فقط حالما يتم إستيفاء كافة معايير التأجيل الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. واستنتج المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات إندماج الأعمال الخاص به.

الالتزامات الطارئة

١٠٧ استنتاج ١٠٧ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، اعتراف المنشأة المستترة بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتركة بشكل منفصل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة" في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. وفي توصل المجلس إلى قرار شمول هذا المطلوب في هذا المعيار، لاحظ المجلس أن مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتركة التي تم الاعتراف بها سابقاً وفقاً للفترة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كجزء من توزيع تكلفة الإندماج (التي يمنع هذا المعيار الاعتراف بها على أنها كذلك، انظر الفقرات "استنتاج ٧٦ - استنتاج ٨٧) هي ليست للالتزامات طارئة للمنشأة المشتركة. ويتم تعريف الالتزام الطارئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أنه (أ) التزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة. (ب) التزام تعاقدي حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لم يتم الاعتراف به إما لأنه من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدي أو لأن مبلغ الالتزام التعاقدي لا يمكن قياسه بموثوقية كافية. وفي حالة مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتركة التي تم الاعتراف بها سابقاً وفقاً للفترة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لا يوجد التزام تعاقدي حالي، كما لا يوجد التزام تعاقدي محتمل ناشئ عن حدث سابق يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة.

١٠٨ استنتاج ١٠٨ إلا أن بعض مجلوبي مسودة العرض ٣ اقترحوا أنه يمكن للمنشأة المستترة والمنشأة المشتركة الاتفاق على أن تتخذ المنشأة المشتركة الخطوات الضرورية لتلبية معايير الاعتراف لمخصصات إعادة الهيكلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، من خلال جعل تنفيذ الخطة مشروطاً بشراء المنشأة المشتركة في إندماج الأعمال. ويمكن بهذا الإجراء التحليل على المنع للورد في هذا المعيار

بشأن الإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة كجزء من توزيع تكلفة الإدماج. وبخلاف الظروف التي تطرق إليها المجلس في الفقرة "استنتاج ٨٥"، إذا لم يحدث إدماج الأعمال فإن المنشأة المشتراة غير ملازمة بمواصلة الخطة. ولتفرض المجابون أنه، في مثل تلك الظروف، يمكن المناقشة بأن خطة إعادة الهيكلة، قبل عملية إدماج الأعمال، هي ولحده مما يلي:

(أ) التزام تعاقدي محتمل للمنشأة المشتراة ينشأ من أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحداً أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة. ولهذا، يمكن للمنشأة المشتريّة الإعتراف به كالتزام طارئ للمنشأة المشتراة عند توزيع تكلفة الإدماج.

(ب) التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة يعتبر للترام طارئ لحين احتمال حدوث إدماج الأعمال. ويمكن الإعتراف حينها بهذا الالتزام التعاقدي كالتزام من قبل المنشأة المشتراة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، عندما يصبح إدماج الأعمال محتملاً ويكون من الممكن قبول الالتزام بموثوقية. ولتفرض المجابون أن هذا يتسجم مع الفقرة ٤١ من مسودة العرض ٣ (وتلك الفقرة، مع تعديل طفيف على الصياغة، هي الآن الفقرة ٤٢ من هذا المعيار) وتنص على أن "الدفعه التي يقتضي من المنشأة تعاقدياً سدّها، على سبيل المثال، لموظفيها أو مورديها في حال شرائها في عملية إدماج أعمال هو للترام تعاقدي حالي لتلك المنشأة ويعتبر التزاماً طارئاً لحين يصبح من المحتمل حدوث إدماج الأعمال. ويتم الإعتراف بالالتزام التعاقدي على أنه للترام من قبل تلك المنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يصبح من المحتمل حدوث إدماج الأعمال، ويكون من الممكن قبول الالتزام بموثوقية. وبناءً على ذلك، حين يتم تنفيذ إدماج الأعمال، تعترف المنشأة المشتريّة بذلك الالتزام للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإدماج".

استنتاج ١٠٩ لم يوافق المجلس أن تكون خطة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على إدماج الأعمال إما (أ) للترام تعاقدي محتمل للمنشأة المشتراة، قبل إدماج الأعمال يستوفي جزء من (أ) تعريف الالتزام الطارئ، أو (ب) للترام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة يعتبر للترام طارئاً إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إدماج الأعمال. وسبب ذلك ما يلي:

(أ) يلبي الالتزام التعاقدي المحتمل تعريف الالتزام الطارئ فقط عندما يستوفي المعايير التالية:

(١) ينشأ من أحداث سابقة؛

(٢) يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحداً أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة؛ و

(٣) لا يخضع الحدث (الأحداث) المستقبلية بالكامل لميطرة المنشأة.

واستخلص المجلس أن خطة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على إدماج الأعمال، رغم تلبية المعايير الواردة في البندين (١) و(٢) أعلاه، تخفق في تلبية المعيار الوارد في البند (٣). وهذا لأن الحدث المستقبلي غير المؤكد (أي الذي يتم شرائه في إدماج الأعمال) يخضع عموماً لميطرة المنشأة المشتراة.

(ب) لم تنشأ المنشأة المشتراة، قبل إدماج الأعمال، التزاما تعاقليا حاليا. ووفقا للفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ينشأ الالتزام البقاء لإعادة الهيكلة فقط:

(١) عندما يكون لدى المنشأة خطة تفصيلية رسمية لإعادة الهيكلة؛ و

(٢) وتثير المنشأة توقعات صريحة لدى أولئك المتكثرين بأنها سوف تنفذ إعادة الهيكلة من خلال البدء بتنفيذ تلك الخطة أو إعلان خصائصها الرئيسية إلى أولئك المتكثرين بها.

وامتثل للمجلس أنه إذا كان تنفيذ الخطة مشروطا بشراء المنشأة المشتراة في إدماج الأعمال، عندها لن يتحقق المعيار الولود في البند (٢). وحتى إذا تم إعلان الخصائص الرئيسية للخطة إلى أولئك المتكثرين بها، فإن "التوقع الصحيح" يكون مشروطا بشراء المنشأة في إدماج الأعمال - وهي احتمالية لم يرد نصها في صياغة الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١١٠ يستنتاج على ذلك، ولتجنب أي لبس أو احتمال بالتحليل على نية المجلس فيما يتعلق بمعاملة مخصصات إعادة الهيكلة، فقد قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ٤٣ من هذا المعيار أن خطة المنشأة المشتراة لإعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على أن يتم شرائها في إدماج الأعمال هي ليست، مباشرة قبل إدماج الأعمال، التزام تعاقلي حالي للمنشأة المشتراة، وليست أيضا التزام طارئ لها. وعليه، لا تعترف المنشأة المشتراة بمخطط إعادة الهيكلة تلك كجزء من توزيع تكلفة الإدماج.

١١١ عند إعداد مسودة العرض ٢ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أنه بالرغم من عدم إعراف المنشأة المشتراة بالالتزام الطارئ للمنشأة المشتراة قبل إدماج الأعمال، يكون لذلك الالتزام الطارئ قيمة عادلة، يعكس مبلغها توقعات السوق بشأن أية شكوك تحيط باحتمال ضرورة وجود تدفق صادر للمورد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقلي المحتمل أو الحالي. ونتيجة لذلك، يكون لوجود التزامات طارئة للمنشأة المشتراة أثر تخفيض السعر الذي تستعد المنشأة المشتراة لدفعه للمنشأة المشتراة، أي تكون المنشأة المشتراة قد دفع لها لتولي الالتزام على شكل سعر شراء مخفض للمنشأة المشتراة.

١١٢ ولاحظ المجلس أن هذا الأمر يبرز عدم الإسجام بين معايير الإعراف المنطبقة على الالتزامات والالتزامات الطارئة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ والإطار (الذين يسمح كلاهما بالإعتراف بالالتزام فقط عند احتمال ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقلي الحالي) وقياس القيمة لتكلفة إدماج الأعمال. إن معيار الإعراف بالإحتمالية المنطبق على الالتزامات في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ والإطار هو بالفعل غير منسجم بشكل أساسي مع أي أساس لقياس القيمة العادلة أو القيمة المتوقعة لأن التوقعات بشأن احتمالية ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية التزام تعاقلي محتمل أو حالي ستعتمد في قياس ذلك الالتزام التعاقلي المحتمل أو الحالي. إلا أن المجلس وافق على أن تتم دراسة دور الإحتمالية في الإطار بشكل أعم كجزء من مشروع المفاهيم المستقبلية.

إستنتاج ١١٣ لاحظ المجلس أيضاً أن المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تم إعدادها على نطاق كبير للمخصصات التي يتم توليدها داخلياً، هي ليست التزامات تعاقدية تم دفعها للمنشأة لتتولاها. وهذا لا يختلف عن الحالات التي يتم فيها الاعتراف بالأصول نتيجة إدماج الأعمال، حتى وإن لم يتم الاعتراف بها إذا تم توليدها داخلياً. على سبيل المثال، لا يسمح للمنشأة بالاعتراف ببعض الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، ولكن تعترف بها المنشأة المشتري كجزء من توزيع تكلفة شراء تلك المنشأة.

إستنتاج ١١٤ عند إعداد مسودة العرض ٣، اقترح المجلس وجوب إستثناء الإنترام الطارئ المعترف به كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وقياسه بعد الاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة مع التعديلات في القيم العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة إلى أن تتم تسويته أو لحين حل الحدث غير المؤكد الموصوف في تعريف الإنترام الطارئ. وخلال دراسة ملاحظات المجاوبين بشأن هذه المسألة، أشار المجلس إلى أن قياس مثل هذه الإنترامات الطارئة بعد الاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة لا ينسجم مع الإستنتاجات التي توصل إليها بخصوص محاسبة الضمانات والتعهدات المالية لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من سعر السوق عند مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

إستنتاج ١١٥ قرر المجلس تعديل الإقتراح الوارد في مسودة العرض ٣ لتحقيق الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناءً على ذلك، يقتضي هذا المعيار أن تقلس الإنترامات الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإدماج بعد الاعتراف المبدئي بها بأي مبلغ مما يلي، أيهما أعلى:

- (أ) المبلغ الذي يتم الاعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، و
- (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه، حيثما كان مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

لاحظ المجلس أن عدم تحديد المحاسبة اللاحقة يمكن أن ينتج عنه إلغاء اعتراف غير مناسب لبعض أو جميع هذه الإنترامات الطارئة مباشرة بعد الإدماج.

إستنتاج ١١٦ ولتجنب أي التباس بشأن التفاعل بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمتطلب المذكور أعلاه، قرر المجلس أيضاً توضيح ما يلي في هذا المعيار:

- (أ) لا ينطبق المتطلب أعلاه على العقود التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.
- (ب) إن تعهدات القروض التي يتم استئثارها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لا تكون تعهدات لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من سعر السوق تتم محاسبتها كالتزامات طارئة للمنشأة المشتراة إذا لم يكن من المحتمل، في تاريخ الإدماج بالشراء، أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإنترام التعاقدية، أو إذا لم يكن من الممكن قياس مبلغ الإنترام بموثوقية. ويتم الاعتراف بتعهد القرض ذلك بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة الإدماج فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

إستنتاج ١١٧ ويندرج المجلس كجزء من المرحلة الثانية من مشروعه الخاص بعمليات إدماج الأصول ما إذا كان يجب الاعتراف بالبنود التي تلبي تعريف الأصول لطارئة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال. غير أن المجلس قرر أنه من الضروري تناول الإنترامات الطارئة للمنشأة المشتراة في المرحلة الأولى من مشروعه، نظراً أنه وافق على

إعادة دراسة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن معاملة الشهرة السلبية كجزء من تلك المرحلة الأولى. ولاحظ المجلس أن الشهرة السلبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان يمكن أن تنشأ نتيجة عدم الاعتراف بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، من بين أسباب أخرى، والتي تم الدفع للمنشأة المشتري لكي تتولاها على شكل سعر شراء مخفض.

الالتزامات التعاقدية للمنشأة المشتراة التي يصبح تسديدتها واجباً بواسطة إندماج الأعمال

١١٨ إستنتاج يوضح هذا المعيار أن الدفعة التي يقتضى من المنشأة المشتراة تعاقباً تسديدتها، على سبيل المثال لموظفيها أو مورديها، في حالة شرائها في إندماج عملية أعمال يتم الاعتراف بها من قبل المنشأة المشتري كجزء من توزيع تكلفة الإندماج. ووافق المجلس أن مثل هذا الاتفاق التعاقدى قبل إندماج الأعمال يؤدي إلى نشوء التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة. وببلي ذلك الالتزام التعاقدى الحالي تعريف الالتزام الطارئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إنسجام الأعمال. وما أن يصبح الإندماج محتمل الحدوث، يجب على المنشأة المشتراة الاعتراف بالالتزام التعاقدى وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أنه التزام بشرط إمكانية قياسه بموثوقية. وبناءاً عليه، عندما يتم تنفيذ إندماج الأعمال، تعترف المنشأة المشتري بالالتزام كجزء من توزيع تكلفة الإندماج.

١١٩ إستنتاج استخلص المجلس أن المعاملة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لهذه الالتزامات التعاقدية كانت مبهمه، وبالتالي يجب أن يوضح هذا المعيار معملتها.

١٢٠ إستنتاج وعلى أية حال، وكما هو مبين في الفقرات 'إستنتاج ١٠٨ - إستنتاج ١١٠'، أوضح المجلس أن خطة للمنشأة المشتراة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على شراء المنشأة المشتراة في إندماج الأعمال ليست، مباشرة قبل الإندماج، التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة.

قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة للالتزامات والالتزامات الطارئة المتكبدة أو المضمونة (الفقرتان ٣٦ و ٤٠)

١٢١ إستنتاج شمل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ معالجة تحليلية ومعالجة بديلة مسموحة للقياس المبدي لأصناف الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال، وبالتالي للقياس المبدي لأية حقوق أقلية. ووافق المجلس على أن السماح بأن تتم محاسبة معاملات معقدة بطرق مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية ينخفض. واستخلص المجلس أن جودة المعيار ستتحسن بإلغاء الاختيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من هذا المعيار الناشئ من المرحلة الأولى من مشروع عمليات إندماج الأعمال. وقررت مسودة العرض ٣، في حين يقتضى هذا المعيار، أن يتم قياس أصول المنشأة المشتراة القابلة للتحديد والتزاماتها والالتزامات الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإندماج من قبل المنشأة المشتري مبنياً بقيمتها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء. وبناءاً عليه، سيتم بيان أية حقوق أقلية في المنشأة المشتراة بنسبة الأقلية من صافي القيمة العادلة لتلك البلود. وقد دعم الجميع تقريباً في ردهم على مسودة العرض ٣ الاقتراح الذي كان منسجماً مع المعالجة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج ١٢٢ وب تطبيق المعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، تكون المنشأة المشتري قد قامت بمدتها كل من الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، بإجمالي ما يلي:

- (أ) قيمتها العادلة في تاريخ معاملة التبادل، لكن فقط إلى الحد الذي تحصل فيه المنشأة المشتري على حصة ملكية في معاملة التبادل؛ و
- (ب) نسبة الأقلية من مبلغها المسجل ما قبل الإدماج.

إستنتاج ١٢٣ ولدى تقييم المعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أشار المجلس إلى أن المتطلب المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" لإعداد البيانات المالية الموحدة يدفعه وجود مجموعة معينة. ويمكن للهدف من البيانات المالية الموحدة في تقديم معلومات مالية ملائمة وموثوقة للمستخدمين بشأن الموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم لتعكس أن المنشآت ذات الصلة تعمل كمنشأة اقتصادية واحدة. وبناءً على ذلك، يقصد من البيانات المالية الموحدة للمجموعة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن تعكس أداء تلك المجموعة والموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم، بغض النظر عن نطاق حصص الملكية المحفوظ بها. ونتيجة لذلك، يقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ توحيد جميع الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المسيطر عليها، ولا يسمح باستخدام منهج تناسبي لإعداد البيانات المالية الموحدة. ووفقاً لذلك، وبإستثناء الشهرة الفاشئة من شراء المنشأة التابعة، يتم تضمين ١٠٠% من أصول والإلتزامات للمنشأة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ سيطرة المنشأة الأم على تلك المنشأة التابعة، بغض النظر عن حصص الملكية المحفوظ بها في المنشأة التابعة.

إستنتاج ١٢٤ واستنتج المجلس أن القياس المختلط المبلغ عنه وفقاً لمعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان غير منسجم مع منهج التوحيد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومع هدف توفير المعلومات المالية الملائمة والموثوقة للمستخدمين بشأن الموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم.

إستنتاج ١٢٥ وأشار المجلس إلى أن المعالجة البديلة المسموحة وفرت للمستخدمين معلومات حول القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة في تاريخ الإدماج بالشراء، بالإضافة إلى أية حقوق أقلية في تلك القيم العادلة. واستنتج للمجلس أن هذه المعالجة قد انسجمت مع منهج التوحيد الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومع الهدف من البيانات المالية الموحدة لأن المعلومات التي وفرتها قد مكنت المستخدمين من التقييم بشكل أفضل لقدرة توليد النقد لصافي الأصول القابلة للتحديد للمشتراة في إدماج الأعمال. كما أشار للمجلس أيضاً إلى أن المعالجة البديلة المسموحة وفرت لمستخدمي البيانات المالية الموحدة للمجموعة معلومات أكثر فائدة لتقييم مسئلة الإدارة عن الموارد الموكلة إليها.

إستنتاج ١٢٦ وناقش المجلس وجهة النظر التي تغيد بأن تركيز البيانات المالية الموحدة ينصب على مائكي المنشأة الأم، رغم استعمال السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لرسم حدود المجموعة. وعلى ذلك الأساس، ولأن تكلفة إدماج الأعمال ترتبط فقط بنسبة صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة من قبل المنشأة الأم، يجب قياس صافي الأصول القليلة للتحديد تلك بقيمها العادلة فقط إلى الحد الذي تحصل فيه المنشأة الأم على حصة في معاملة التبادل. وبعبارة أخرى، إن حقوق الأقلية المتتاعبة في صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة من قبل المنشأة الأم هي ليست جزءاً من معاملة التبادل ويجب بالتالي بيئها على أساس المبالغ المسجلة قبل الإدماج. وجادل الداعمون لهذا المنهج أن الإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها، بدلاً من مبلغ

الشهرة التي تبسطر عليه المنشأة الأم نتيجة الاندماج هو أمر ينسجم مع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج ١٢٧ إلا أن المجلس استنتج أن استعمال السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لرسم حدود المجموعة يبقى أمراً أساسياً لتحديد هدف البيانات المالية الموحدة، حتى ولو كان التركيز المقصود لتلك البيانات هم مالكو المنشأة الأم. وفي نموذج التوحيد الذي يكون تركيزه المقصود هم مالكو المنشأة الأم لكنه يستعمل السيطرة لرسم حدود المجموعة، فإن الهدف من البيانات المالية الموحدة لتلك المجموعة هو توفير معلومات لمالكي المنشأة الأم حول الموارد الخاضعة لسيطرتهم، بغض النظر عن نطاق حصة الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الأم في تلك الموارد. واستخلص المجلس أن تلك المعلومات حول القيم العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشترية توفر لمالكي المنشأة الأم معلومات مفيدة أكثر عن الموارد الخاضعة لسيطرتهم أكثر مما يوفره للقياس المختلط المبلغ عنه بموجب المعالجة التحليلية.

إستنتاج ١٢٨ وقد لاحظ المجلس رغم ذلك أن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشترية من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها، بدلاً من مبلغ الشهرة التي تبسطر عليها المنشأة الأم نتيجة إندماج الأعمال، يسبب مشكلة. وقد رأى المجلس هذا الأمر على أنه خال في الأسلوب الذي تفاعل به معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بدلاً من كونه مؤشر بأن البيانات المالية الموحدة والمعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ يقصد بها أن تعكس فقط الموارد المنسوبة لمالكي المنشأة الأم على أساس حصص الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الأم. وقد استخلص المجلس أنه إذا كان هذا حقاً الهدف من البيانات المالية الموحدة، فإن تبني منهج تناسبي في توحيد كافة الأصول المشترية والالتزامات المضمنة في إندماج الأعمال سيكون هو المنهج الوحيد لتحقيق ذلك الهدف. ويعد المجلس للنظر في المتطلب الذي يفرد بالإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشترية من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال.

الشهرة (الفقرات ٥٥-٥١)

الإعتراف المبني بالشهرة كإصل

إستنتاج ١٢٩ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أن تعترف المنشأة المشترية بالشهرة المشترية في إندماج الأعمال كإصل وأن تقاس مبدئياً على أنها الزيادة في تكلفة الإندماج عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المشترية القابلة للتحديد ولتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. وقد دعم الجميع تقريباً في ردهم على مسودة العرض ٣ هذه المقترحات. باستثناء لئى الإعتراف بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشترية على قياس الشهرة المشترية (انظر الفقرات 'إستنتاج ١٠٧ - إستنتاج ١١٧')، تتنجم هذه المتطلبات مع المتطلبات المماثلة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. غير أن المجلس قرر أنه لا يجب أن يخلط هذا المعيار لأساليب للقياس مع المفاهيم وبالتالي ينص هذا المعيار، خلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، على تعريف الشهرة من حيث طبيعتها بدلاً من من قياسها. وبالتحديد، يُعرّف هذا المعيار الشهرة على أنها منافع اقتصادية مستقبلية تنشأ من الأصول التي لا يمكن تحييدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل.

إستنتاج ١٣٠ وعد إصدار مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أنه عند قياس الشهرة على أنها قيمة متبقية، فإنها يمكن أن تتضمن العناصر التالية:

(أ) القيمة العادلة لعنصر المنشأة المستمرة للمنشأة المشتراة. ويمثل عنصر المنشأة المستمرة قدرة المنشأة المشتراة على اكتساب معدل عائد على مجموعة من صافي الأصول، أعلى مما هو متوقع من تلك الأصول العاملة بشكل منفصل. وتتبع تلك القيمة من جميع صافي أصول المنشأة المشتراة، ومن منافع أخرى أيضاً كالعوامل المتعلقة بعيوب السوق، بما في ذلك القدرة على كسب أرباح محتمكة وعوائق أمام الدخول إلى السوق.

(ب) القيمة العادلة للتجميعات المتوقعة والمنافع الأخرى من جمع صافي أصول المنشأة المشتراة مع تلك التي تخص المنشأة المشتريّة. وتعتبر تلك التجميعات والمنافع الأخرى حالة فريدة لكل عملية إدماج أعمال، كما أن العمليات المختلفة لإدماج الأعمال ينتج عنها تجميعات مختلفة وبالتالي قيم مختلفة.

(ج) دفعات زائدة من قبل المنشأة المشتريّة.

(د) أخطاء في قياس والإعتراف بالقيمة العادلة إما لتكلفة إدماج الأعمال أو للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو لإتزاماتها أو لإتزاماتها الطارئة، أو متطلباً في معيار محاسبي لقياس تلك البنود القابلة للتحديد بمبلغ يختلف عن القيمة العادلة.

إستنتاج ١٣١ لاحظ المجلس أن العنصرين الثالث والرابع لا يشكلان جزءاً من الشهرة وليساً أصولاً، بينما يشكل العنصران الأول والثاني جزءاً من الشهرة. وقد وصف المجلس هذين العنصرين الأول والثاني على أنهما "جوهر الشهرة"، وركز تحليلاته أولاً على ما إذا كان يجب الإعتراف بجوهر الشهرة كأصل.

إستنتاج ١٣٢ يرد تعريف الأصل في الإطار على أنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث مابقة بتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة. وتكس الفقرة ٥٣ من الإطار على أن "المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والنفذ للمعادل إلى المؤسسة". واستنتج المجلس أن جوهر الشهرة يمثل الموارد التي يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة. وفي دراسة ما إذا كان جوهر الشهرة يمثل مورداً تسيطر عليه المنشأة، أخذ المجلس بعين الاعتبار التأكيد بأن جوهر الشهرة يتشأ، جزئياً على الأقل، من خلال عوامل مثل القوى العاملة المدربة جيداً، والعلاء المخلصين... الخ وأنه لا يمكن إعتبار تلك العوامل مسيطر عليها من قبل المنشأة لأن القوى للعلاء يمكن أن تترك العمل من ثم يتجه للعلاء إلى مكان آخر. غير أن المجلس استنتج أنه في حالة جوهر الشهرة، يتم توفير السيطرة من خلال سلطة المنشأة المشتريّة لتوجيه سياسات وإدارة المنشأة المشتراة. وبناءً عليه، استنتج المجلس أن جوهر الشهرة ينسجم مع تعريف الأصل الوارد في الإطار.

إستنتاج ١٣٣ ثم درس المجلس فيما بعد ما إذا كان شمول العنصرين الثالث والرابع المحددين في الفقرة "إستنتاج ١٣٠" في قياس الشهرة المشتراة يجب أن يمنع الإعتراف بالشهرة من قبل المنشأة المشتريّة كأصل. وإلى الحد الذي تشمل به تلك الشهرة تلك العناصر، فإنها تشمل أيضاً بنوداً ليست أصولاً. وعليه، فإن تضمينها في الأصل الموصوف كشهرة أن يكون بياناً صافياً.

إستنتاج ١٣٤ لاحظ المجلس أنه من غير العملي تحديد المبلغ المنسوب لكل عنصر من عناصر الشهرة المشتراة. ومع أنه من الممكن أن تكون هناك مشاكل فيما يخص البيان الصالح في الإعتراف بكافة العناصر كأصل عنوانه الشهرة، إلا أن هناك مشاكل مماثلة مرتبطة ببديل الإعتراف بكافة العناصر مباشرة كمصروفات. وبعبارة أخرى، فإنه إلى الحد الذي يتضمن به قياس الشهرة المشتراة جوهر الشهرة، فإن الإعتراف بذلك الأصل كمصروف ليس أيضاً بيلغا صافاً.

إستنتاج ١٣٥ واستنتج المجلس أنه من المحتمل أن تتكون الشهرة المشتراة في إدماج الأصول والتي تم قياسها على أنها قيمة متبقية بشكل رئيسي من جوهر الشهرة في تاريخ الإدماج بالشراء، وأن الإعتراف بها كأصل هو أكثر صدقاً في البيان من الإعتراف بها كمصروف.

المحاسبة اللاحقة للشهرة

إستنتاج ١٣٦ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، تسجيل الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال بعد الإعتراف المبني بسعر التكلفة مطروحاً منه أية خسائر مترتبة لانخفاض القيمة. وبالتالي لا يسمح بإطفاء الشهرة ويجب بدلاً من ذلك إختبارها بشأن انخفاض القيمة سنوياً أو على نحو أكثر تكراراً، إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". واقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن يتم إطفاء الشهرة المشتراة على أساس منظم خلال أفضل تقدير لعمرها الإنتاجي. وكان هناك افتراض قابل للحض مفاده أن عمرها الإنتاجي لم يتجاوز العشرين عاماً من الإعتراف المبني. وإذا تم خفض ذلك الافتراض، فإنه يجب إختبار الشهرة بشأن انخفاض القيمة وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى لو لم يكن هناك أي مؤشر على انخفاض قيمتها.

إستنتاج ١٣٧ وفي دراسة المحاسبة للمنسبة للشهرة المشتراة بعد الإعتراف بها مبدئياً، درس المجلس المناهج الثلاثة التالية:

- (أ) طريقة القسط الثابت في حساب الإطفاء لكن مع اختبار انخفاض القيمة كلما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة للشهرة؛
- (ب) عدم الإطفاء لكن مع اختبار انخفاض القيمة سنوياً أو على نحو أكثر تكراراً إذا أشارت أحداث أو تغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة للشهرة؛ و
- (ج) السماح للمنشآت بالإختيار بين المنهج (أ) والمنهج (ب).

إستنتاج ١٣٨ واستنتج المجلس، إلى جانب مجاوبي مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة المتفق عليها عموماً، أنه يجب عدم السماح للمنشآت بأن تختار بين المنهج (أ) والمنهج (ب). حيث أن السماح بالإختيار سيقلل من فائدة المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية لأن مستوى كل من قابلية المقارنة والموثوقية يتكنى.

إستنتاج ١٣٩ ودعم مجاوبي مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة عموماً المنهج (أ)، وقدموا الحجج التالية لدعم ذلك المنهج:

- (أ) إن الشهرة المشتراة هي أصل يتم إستهلاكه وإستبداله بشهرة مولدة داخلياً. لذلك يتضمن الإطفاء الإعتراف بالشهرة المشتراة في الربح أو الخسارة ولا يعترف بالشهرة المولدة داخلياً

كامل بدليل لها، بالإسجام مع المنع العام الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الإعراف بالشهرة المولدة داخليا.

(ب) ومن حيث المفهوم، يعتبر الإطفاء أسلوب لتوزيع تكلفة الشهرة المشتراة خلال الفترات التي يتم فيها استهلاكها، وينسجم مع المنهج المعمول به فيما يخص الأصول الثابتة الأخرى للموسومة وغير الموسومة التي ليس لها عمر إنتاجي محدد. وفي الحقيقة يقتضي أن تحدد المنشآت الأصار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وأن توزع مبالغها القابلة للإستهلاك على أساس منظم خلال تلك الأصار الإنتاجية. ولا يوجد سبب مفهومي لمعاملة الشهرة المشتراة بشكل مختلف.

(ج) لا يمكن توقع العمر الإنتاجي للشهرة المشتراة بمستوى مقنع من الموثوقية، ولا يمكن معرفة النمط الذي تضعف به تلك الشهرة. غير أن الإطفاء المنتظم ولو خلال فترات اعتباطية يوفر توازن مناسب بين سلامة المفاهيم وقابلية إستخدامها بتكلفة مقبولة: أنه الحل العملي الوحيد لمشكلة مستعصية.

إستنتاج ١٤٠ وفي دراسة هذه الملاحظات، وافق المجلس أن تحقيق مستوى مقبول من الموثوقية على شكل بيان صادق، وإحراز توازن في الوقت ذاته بين ما هو عملي، كان هو التحدي الرئيسي الذي واجهه المجلس عند مناقشة المحاسبة اللاحقة للشهرة. ولاحظ المجلس أنه من غير الممكن عموما توقع العمر الإنتاجي للشهرة المشتراة والنمط الذي تتناقص به عادة. ونتيجة لذلك، يمكن في أفضل الأحوال وصف المبلغ الذي يتم إطفاءه في أي فترة محددة على أنه تقدير اعتباطي لاستهلاك الشهرة المشتراة خلال تلك الفترة. وأقر المجلس أنه إذا كانت الشهرة هي أصل، فإنه يجب أن يكون صحيحا أنه يتم استهلاك الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال وإستبدالها بشهرة مولدة داخليا، بشرط أن تكون المنشأة قادرة على المحافظة على القيمة الكلية للشهرة (عن طريق، مثلا، إسقاط للموارد على الدعاية وخدمة العملاء). غير أنه وبالإسجام مع وجهة النظر التي توصل إليها لدى إعداد مسودة العرض ٣، بقي المجلس متشككا بشأن تكلفة الإطفاء التي تعكس استهلاك الشهرة المشتراة، بينما لا يتم الإعراف بالشهرة المولدة داخليا التي تحمل محلها. وبناءا على ذلك، أعاد المجلس تأكيد الإستنتاج الذي توصل إليه عند إعداد مسودة العرض ٣ بأن طريقة القسط الثابت في حساب إطفاء الشهرة خلال فترة اعتباطية يخفف في توفير معلومات مفيدة. وأشار المجلس إلى أن كل من الأدلة والبحوث تؤكد وجهة النظر هذه.

إستنتاج ١٤١ وفي دراسة ملاحظات المجاوبين الملخصة في الفقرة 'إستنتاج ١٣٩ب'، أشار المجلس إلى أنه رغم أن الأصار الإنتاجية لكل من الشهرة والأصول الثابتة الموسومة ترتبط مباشرة بالفترة التي يتوقع أن تولد خلالها صافي تخففات نقدية واردة إلى المنشأة، إلا أن المنفعة المادية المتوقعة للأصل الثابت الملموس التي تتحقق للمنشأة تضع حدا أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبارة أخرى، فإن العمر الإنتاجي للأصل الثابت الملموس، وخلافا للشهرة، لا يمكن أن يمتد ليتجاوز المنفعة المادية المتوقعة للمنشأة.

إستنتاج ١٤٢ وقد أعاد المجلس تأكيد وجهة النظر التي توصل إليها لدى إعداد مسودة العرض ٣ بأنه إذا أمكن إيجاد اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة، فإنه يمكن تقديم معلومات مفيدة أكثر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلا من ذلك إختبارها بشأن انخفاض القيمة منويا أو على نحو أكثر تكرارا إذا أشارت الأحداث والتغيرات في الظروف إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة. وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين على مسودة العرض الخاصة بالتعديلات

المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول الشكل الذي يجب أن يتخذه ذلك الاختيار لانخفاض القيمة، استنتج المجلس أنه يمكن إيجاد اختبار دقيق وعملي على نحو كافٍ لانخفاض القيمة. ويتضمن أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض القيمة.

زيادة حصة المنشأة المشتركة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية لإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة عن التكلفة (الفقرتان ٥٦ و ٥٧)

إستنتاج ١٤٣ تتجاوز حصة المنشأة المشتركة، في بعض عمليات إدماج الأعمال، في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة تكلفة الإدماج. ويشار أذناه إلى ذلك لتجاوز، الذي يشار إليه عموماً بالشهرة السلبية، على أنه زيادة.

إستنتاج ١٤٤ واقرحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أنه إذا كان هناك زيادة، يجب على المنشأة المشترية القيلم بما يلي:

(أ) إعادة أو لا تقييم وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة وقياس تكلفة الإدماج؛ و

(ب) الاعتراف مباشرة بأي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك في الربح أو الخسارة.

إستنتاج ١٤٥ لم يؤيد عموماً مجاوبو مسودة العرض ٣ اقتراح الاعتراف مباشرة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم في الربح أو الخسارة. واستندت اعتراضاتهم إلى وجهات النظر التالية:

(أ) يمكن أن تنشأ أي زيادة كذلك بسبب توقعات خسائر ومصاريف مستقبلية.

(ب) لن يكون الاعتراف بالزيادة مباشرة في الربح أو الخسارة بياناً صادقاً إلى الحد الذي تنشأ فيه بسبب أخطاء القياس أو بسبب متطلب في معيار محاسبي معين لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشترية بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يُعمل كما لو أنه قيمة عادلة بهدف توزيع تكلفة الإدماج.

(ج) لا يلمس الاقتراح مع محاسبة التكلفة التاريخية.

إستنتاج ١٤٦ وفي دراسة ملاحظات المجاوبين، وافق المجلس على أن معظم عمليات إدماج الأعمال هي معاملات تبادل يستلم فيها كل طرف ويضحي بقيمة متساوية. ونتيجة لذلك، فإن وجود الزيادة يمكن أن يشير إلى:

(أ) أنه تمت المبالغة في بيان القيم المنسوبة إلى الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية؛

(ب) أنه قد تم حذف الإلتزامات القابلة للتحديد و/أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية أو تم التقليل من بيان (ج) القيم للمنسوبة إلى تلك البنود؛ أو

(ج) أنه تم التقليل من بيان القيم المعينة للبنود التي تتضمن تكلفة إدماج الأعمال.

إستنتاج ١٤٧ ولقد المجلس إستنتاجه السابق بأن الزيادة يجب أن تبقى في حالات نادرة إذا تم أداء التقييمات المتأصلة في محاسبة إدماج الأعمال على نحو مناسب، وإذا تم تحديد كافة الإلتزامات القابلة للتحديد والإلتزامات الطارئة المنشأة المشتركة والإعتراف بها على نحو ملائم. وبناءً على ذلك، عندما توجد مثل هذه الزيادة، يجب على المنشأة المشترية أولاً أن تعيد تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتركة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة وقياس تكلفة إدماج الأعمال.

إستنتاج ١٤٨ كما لاحظ المجلس أن أي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم يمكن أن تتضمن واحدة أو أكثر من العناصر التالية:

- (أ) الأخطاء التي تبقى، على الرغم من إعادة التقييم، في الإعتراف أو قياس القيمة العادلة لتكلفة الإدماج أو الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتركة أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة.
- (ب) متطلب في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتركة بمبلغ غير للقيمة عادلة، ولكنه يُعامل على أنه قيمة عادلة بهدف توزيع تكلفة الإدماج.
- (ج) الشراء بأسعار منخفضة. ويمكن حدوث هذا مثلاً عندما يرغب بائع مؤسسة الإنسحاب من تلك المؤسسة لأسباب ليست اقتصادية، ويكون مستعداً لقبول ما هو أقل من قيمتها العادلة كمقابل.

إستنتاج ١٤٩ واختلف المجلس مع وجهة النظر التي تفيد بأن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى نشوء زيادة معينة. وبالرغم من أن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية لها أثر تخفيض السعر الذي تستعد المنشأة المشترية لدفعه للمنشأة المشترية، إلا أن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة سوف يتأثر بشكل مشابه. على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لمؤسسة عمل معينة هي ١٠٠ بشرط إنفاق ٢٠ على إعادة هيكلة المؤسسة، لكن يتم إنفاق ٣٠ فقط إذا لا تتم إعادة هيكلة. ولنفرض أيضاً أنه لا توجد شهرة في مؤسسة العمل. وعليه فإن أي منشأة مشترية تكون مستعدة لدفع ٨٠ لشراء مؤسسة العمل، بشرط أن تكون قادرة على توليد التدفقات النقدية الإضافية نتيجة لإعادة الهيكلة. وبالتالي فإن القيمة العادلة لمؤسسة العمل هي ٨٠. وبقارن هذا المبلغ مع صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. إن صافي القيمة العادلة لتلك البنود هو أيضاً ٨٠ وليس ١٠٠، لأنه لم يتم بعد تكبد التكاليف البالغة ٢٠ اللازمة لتوليد قيمة ١٠٠. وبعبارة أخرى، تعكس توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. وقد لاحظ المجلس أن أحد الأسباب الممكنة لحدوث الأخطاء المشار إليها في الفقرة "إستنتاج ١٤٨ (أ)" هو الفشل بأن تعكس وبشكل صحيح القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة في موقعها ووضعها الحاليين، مما يعكس مستوى أدائها الحالي.

إستنتاج ١٥٠ عند إعداد مسودة العرض ٣، ووضع هذا المعيار، أخذ المجلس بعين الاعتبار المعالجة الأنسب للزيادة التي تتضمن العناصر المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" من خلال تقييم ما إذا يجب الإعتراف بها:

- (أ) كتحفيض في القيم المنسوبة إلى بعض صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية (مثلاً، من خلال التخفيض التلقائي للقيم المنسوبة إلى الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية بدون أسعار سوق قابلة للتحديد بسهولة)؛ أو

(ب) كالترام منفصل؛ أو
(ج) مباشرة في الربح أو الخسارة.

الإعتراف بالزيادة كتخفيض في القيمة المنسوبة إلى بعض صافي الأصول

إستنتاج ١٥١ يعتبر المجلس وجهة النظر التي تؤكد بأن الإعتراف بالزيادة من خلال تخفيض القيمة المنسوبة إلى صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة مناسبة لأنها تتجمع مع أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية، من حيث أنها لا تعترف بمجموع صافي الأصول المشتراة بأعلى من إجمالي تكلفة تلك الأصول. إلا أن المجلس رفض وجهة النظر هذه مشيراً إلى أن التخفيض في القيمة المخصصة لكل أصل من صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة سيكون حتماً عشوائياً وبالتالي ليس صالحاً، إلى الحد الذي تشمل به الزيادة على العنصرين الأول والثالث في الفقرة "إستنتاج ١٤٨". والمبلغ الناتج المعترف به لكل بند لا يكون تكلفة، كما لا يكون قيمة عالة. ويبرز مثل هذا المنهج لخصاً إضافية فيما يتعلق بالقياس اللاحق لتلك البنود. على سبيل المثال، إذا خفضت المنشأة المشتراة بشكل تدريجي القيمة الممنوعة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة دون أسعار سوق قابلة للتحديد بسهولة، يتم عكس ذلك التخفيض فوراً بالنسبة لأي من تلك الأصول التي تم قياسها بعد الإعتراف للمبدئي على أساس القيمة العادلة.

إستنتاج ١٥٢ إلى الحد الذي تشمل فيه الزيادة على العنصر الثاني الوارد في الفقرة "إستنتاج ١٤٨"، فإن تخفيض القيمة المعينة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة التي يطلب قياسها مبدئياً بقيمتها العادلة من قبل المنشأة المشتراة لا يكون بديلاً صالحاً.

إستنتاج ١٥٣ لاحظ للمجلس أنه رغم أنه من الضروري أن تتجمع أي إرشادات بشأن تحديد القيمة التي يجب أن تعينها المنشأة المشتراة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة مع الهدف من قياس القيمة العادلة، إلا أن الوضع ليس حالياً كذلك بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن توزيع الزيادة التي تشمل على العنصر الثاني في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" على تلك البنود التي لا يتم قياسها مبدئياً من قبل المنشأة المشتراة بقيمتها العادلة سوف ينتج عنه بالرغم من ذلك الإعتراف للمبدئي بتلك البنود من قبل المنشأة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء. غير أن المجلس قرر أن مثل هذا المنهج لن يكون مناسباً في هذا الوقت:

(أ) لأنه يقوم كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إدماج الأعمال بإعادة النظر في تلك المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي ينتج عنها اعتراف للمنشأة المشتراة مبدئياً بصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا تعتبر قيم عادلة لكنها تعمل على أنها قيم عادلة لغرض توزيع تكلفة الإدماج.

(ب) لأنه يبرز مزيداً من القضايا فيما يتعلق بالقياس اللاحق لتلك البنود المماثلة لتلك البنود المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٥١". على سبيل المثال، يطوّر قياس أصول الضريبة الموجلة للمنشأة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء على خصم مواقع الضريبة الإسمية إلى قيمها الحالية. ولا يتجمع هذا مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ "متراتب الدخل" والذي يقتضي قياس أصول الضريبة الموجلة بالمبالغ الإسمية. وبناءً عليه، يتم مباشرة عكس أثر الخصم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢.

الإعتراف بالزيادة كإلتزام منفصل

إستنتاج ١٥٤ لاحظ للمجلس أن الزيادة التي تشتمل على أي من العناصر المحددة في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" لا تلبى تعريف الإلتزام وأن الإعتراف بها كإلتزام أن يكون صحيحا. ولاحظ المجلس أيضا أن الإعتراف كإلتزام يبرز قضية متى يجب تخفيض رصيد الإئتمان، إذا حصل ذلك.

الإعتراف بالزيادة مباشرة في الربح أو الخسارة

إستنتاج ١٥٥ استنتج المجلس أن أكثر المعالجات صدقا لذلك الجزء من الزيادة الناشئة من الشراء بأسعار مخفضة هو الإعتراف المباشر في الربح أو الخسارة. كما استنتج المجلس أيضا أن التحديد المنفصل لمبلغ الزيادة المنسوب إلى كل من العنصرين الأول والثاني للمحدين في الفقرة "إستنتاج ١٤٨" هو أمر غير عملي.

إستنتاج ١٥٦ ونتيجة لذلك، استنتج المجلس أن:

- (أ) المعالجة الأكثر مناسبة لأي زيادة متبقية بعد أداء المنشأة المشتري لعمليات إعادة التقييم الضرورية هو الإعتراف المباشر في الربح أو الخسارة و
- (ب) بالنسبة لكل عملية إنماج أعمال تحدث خلال فترة الإبلاغ المالي، يجب على المنشأة المشتري أن تقصص عن مبلغ أي من هذه الزيادات ووصف لطبيعتها.

إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل (الفقرات ٥٨-٦٠)

إستنتاج ١٥٧ يتبنى هذا المعيار المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٦-٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن محاسبة عمليات إنماج الأعمال التي تتحقق على مراحل، مثلا العمليات للمتعاقبة لشراء الأسهم. وسوف يعيد المجلس النظر في تلك المتطلبات كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إنماج الأعمال.

إستنتاج ١٥٨ وعلى أية حال، استلم المجلس عددا كبيرا من الطلبات من هيئة الفرعية للحصول على إرشادات بشأن التطبيق العملي للفقرات ٣٦-٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ونتيجة لذلك فإن المجلس:

- (أ) وضع في هذا المعيار أن محاسبة تحديلات القيم للعلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة كعمليات إعادة تقييم إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقا من قبل المنشأة المشتري لا تشير إلى أن المنشأة المشتري قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البند بعد الإعتراف المبني.
- (ب) وضع مثالا يوضح تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٨-٦٠ من هذا المعيار. وذلك المثال مشمول في الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار.

المحاسبة المبنيّة المحددة مؤقتاً (الفقرات ٦١-٦٥)

إستنتاج ١٥٩ يغير هذا المعيار من المتطلبات الواردة في الفقرات ٧١-٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف باللاحق بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو التغيرات في القيمة المعينة لها. وعندما يكون من الممكن تحديد المحاسبة المبنيّة لإنماج الأعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية فترة الإبلاغ المالي التي يحدث فيها إنماج الأعمال، فقرحت مسودة العرض ٣، في حين

يقضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، من المنشأة المشتري محاسبة الاندماج باستعمال تلك القيم المؤقتة. ويكون هذا هو الحال إذا كان من الممكن تحديد القيم العادلة المعنية للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة أو تحديد تكلفة الاندماج بشكل مؤقت فقط من قبل المنشأة المشتري في نهاية فترة الإبلاغ المالي التي يحدث فيها الاندماج. وبقضي هذا المعيار أيضاً:

- (أ) الاعتراف بأية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة لإتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الاندماج بالشراء وخلال ١٢ شهراً من تاريخ الاندماج بالشراء.
- (ب) الاعتراف، مع وجود استثناءات قليلة محددة، بالتعديلات على المحاسبة المبدئية للانندماج بعد إتمام تلك المحاسبة المبدئية فقط لتصحيح خطأ معين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "المعاملات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وبناءً عليه لا يمكن تعديل المحاسبة المبدئية للانندماج لاستيعاب آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية بعد الاندماج.

إستنتاج ١٦٠ وعلى النقيض من ذلك، يقضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢:

- (أ) أن تعترف المنشأة المشتري لاحقاً بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية التي لم تلب معايير الاعتراف المنفصل في وقت المحاسبة المبدئية لإنندماج الأصول عندما تلبى تلك المعايير؛ و
- (ب) أن تحتل المنشأة المشترية القيم المعنية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية عندما تتوفر أدلة إضافية تساعد في تقدير قيم تلك البنود في تاريخ الاندماج بالشراء.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، تعترف المنشأة المشترية بأي تعديل من خلال تعديل المبلغ المعين للشهرة أو الشهرة السلبية، ولكن فقط بشرط حدوث التعديل في نهاية أول فترة إبلاغ مالي سنوية بدأت بعد إنندماج الأعمال، فقط إلى الحد الذي لا يزيد فيه التعديل من المبلغ المسجل للشهرة عن مبلغها القابل للإمتداد. وبخلاف ذلك، يقضي الأمر الاعتراف بالتعديل في الربح أو الخسارة.

إستنتاج ١٦١ ولدى إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أن لدى أهداف محاسبة إنندماج الأعمال هو أن تعترف المنشأة المشترية بكافة الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة التي كانت موجودة واستوفت معايير الاعتراف المنفصل في تاريخ الانندماج بالشراء بقيمها العادلة في ذلك التاريخ. واستنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعتراف باللاحق بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية يمكن أن يكون قد نتج عنها، في بعض الحالات، محاسبة إنندماج الأعمال بطريقة لا تتسمج مع هذا الهدف. وكان الحال سيكون كذلك إذا إستوفى، على سبيل المثال، أصل معين للمنشأة المشترية لم يلبى معايير الاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة في وقت المحاسبة المبدئية للانندماج تلك المعايير بسبب حدث يقع بعد تاريخ الانندماج بالشراء لكن قبل نهاية أول فترة إبلاغ مالي سنوية تبدأ بعد الانندماج.

إستنتاج ١٦٢ وعلى أية حال، لاحظ المجلس أيضاً أنه من غير الممكن عادة أن تحصل المنشأة المشترية قبل تاريخ الانندماج بالشراء على كافة المعلومات الضرورية، مباشرة بعد تاريخ الانندماج بالشراء، لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة "إستنتاج ١٦١". وبالتالي فإنه ليس من الممكن غالباً أن تكمل

المنشأة المشتري محاسبة الاندماج في وقت لاحق بعد ذلك. وعليه استخلص المجلس أنه يجب لهذا المعيار، وبدون تعديل الهدف المذكور في الفقرة "إستنتاج ١٦١"، منح المنشأة المشتري فترة من الوقت بعد تاريخ الاندماج بالشراء لإتمام محاسبة إنماج الأعمال. واستنتج المجلس أيضاً أنه من الضروري تحديد فترة قصوى من الوقت يتم خلالها إتمام تلك المحاسبة، حتى وإن كان بشكل عشوائي، لمنع تعديل المحاسبة بشكل غير محدد. واستخلص المجلس أن فترة ١٢ شهر هي فترة معقولة.

إستنتاج ١٦٢ ودعم عموماً مجابو مسودة العرض ٣ المنهج المذكور أعلاه. أما الأقلية التي لم تؤيده فقد تساءلت ما إذا كانت فترة ١٢ شهراً هي فترة كافية لإتمام المحاسبة المبذنية. غير أنه لم يكن هناك إجماع واضح بين المجوبين حول الفترة البديلة المناسبة، كما لم يوضح المجابون السبب وراء كون بدائلهم المقترحة لكل اعتبارات من الاقتراح المجلس في مسودة العرض ٣.

التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبذنية (الفقرات ٦٣-٦٥)

إستنتاج ١٦٤ ابتدأ المجلس مدولاته بشأن متى يجب اقتضاء التعديلات على المحاسبة المبذنية لإنماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة من خلال أولاً دراسة الظروف الأخرى التي تقتضي فيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح بتعديل محاسبة معاملة معينة بأثر رجعي. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، وفي حال عدم وجود تعبير في السياسة المحاسبية، يقتضى من المنشأة أن تعدل بياناتها المالية بأثر رجعي لتصحيح خطأ معين فقط. وقد استخلص للمجلس أنه من غير الملائم أن يقتضي هذا المعيار أو يسمح بإجراء تعديلات بأثر رجعي على محاسبة إنماج الأعمال لفرض غير تصحيح خطأ معين. ولهذا، قرر المجلس، مع وجود الاستثناءات الثلاث التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج ١٦٥-إستنتاج ١٦٩"، وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشتري تعديل المحاسبة المبذنية للإنماج بعد إتمام تلك المحاسبة لتصحيح خطأ معين فقط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨. وقد أيد هذا المتطلب كافة مجابو مسودة العرض ٣ تقريباً.

إستنتاج ١٦٥ ويتعلق اثنان من الاستثناءات الثلاث من هذا المتطلب بتعديلات تكلفة إنماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبذنية لإنماج الأعمال. ويتم مناقشة تلك الاستثناءات في الفقرتين "إستنتاج ١٦٦ و إستنتاج ١٦٧". ويتعلق الاستثناء الثالث بالإعتراف باللاحق من قبل المنشأة المشتري بأصول الضريبة المؤجلة التي لا تلبي معايير الاعتراف المنفصل عند المحاسبة المبذنية لإنماج الأعمال. ويتم مناقشة هذا الاستثناء في الفقرتين "إستنتاج ١٦٨ و إستنتاج ١٦٩".

التعديلات على تكلفة إنماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبذنية

إستنتاج ١٦٦ عندما تنص اتفاقية إنماج الأعمال على تعديل على تكلفة الإنماج متوقف على أحداث مستقبلية، تقتضي الفقرة ٣٢ من هذا المعيار أن يشمل مبلغ التعديل في تكلفة الإنماج في تاريخ الإنماج بالشراء إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية. ووفقاً للفقرة ٣٣، إذا تم تضمين مبلغ التعديل في تكلفة الإنماج في وقت المحاسبة المبذنية للإنماج لكن لم تقع الأحداث المستقبلية أو أن التقدير بحاجة إلى مراجعة، فإن تكلفة الإنماج يجب تعديلها وفقاً لذلك. ووفقاً للفقرة ٣٤، إذا لم يتم شمل مبلغ التعديل في تكلفة الإنماج في وقت المحاسبة المبذنية للإنماج ويصبح التعديل فيما بعد

محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية، فإن تكلفة الإدماج يجب أيضاً تعديلها وفقاً لذلك. إن المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من هذا المعيار هما استثناءان من المبدأ الذي يتبناه المجلس والذي يفيد بوجوب تعديل المحاسبة المبدئية لإدماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لتصحيح خطأ معين.

إستنتاج ١٦٧ وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٦٧"، ينقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ متطلبات التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية، دون إعادة النظر فيها. ويعد المجلس دراسة تلك المتطلبات، وبالتالي الإستثنائيين المتعلقين بالمبدأ الذي يفيد بإمكانية تعديل المحاسبة المبدئية لإدماج الأعمال فقط لتصحيح خطأ معين، كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إدماج الأعمال.

الإعتراف بأصول للضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبدئية (الفقرة ٦٥)

إستنتاج ١٦٨ احتوى معيار المحاسبة للدولي ٢٢ استثناء من المتطلبات الموضحة في الفقرة "إستنتاج ١١٠" للإعتراف باللاحق بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية. ونشأ ذلك الإستثناء بسبب المحاسبة التي يتضمنها معيار المحاسبة الدولي ٢٢ عندما تم لاحقاً تحقيق المنافع المحتملة من عمليات ترحيل خسائر ضريبة الدخل للمنشأة المشترية أو أية أصول ضريبة مؤجلة أخرى لا تلبى معايير الإعتراف المنفصل عندما تمت المحاسبة المبدئية لإدماج الأعمال.

إستنتاج ١٦٩ تنقل الفقرة ٦٥ في هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ متطلبات محاسبة لتحقيق اللاحق لمنافع ضريبية محتملة، دون إعادة النظر فيها. وهذه المتطلبات:

- (أ) تمثل أيضاً استثناء من المبدأ الذي يتبناه المجلس والذي يفيد بوجوب تعديل المحاسبة المبدئية لإدماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لتصحيح خطأ معين؛ و
- (ب) إعادة النظر فيها من قبل المجلس كجزء من المرحلة الثالثة لمشروع عمليات إدماج الأعمال.

الإفصاح (الفقرات ٦٦-٧٧)

إستنتاج ١٧٠ تماشياً مع هدف المجلس المتمثل في توضيح المبادئ العريضة التي تؤكد على معالجة محاسبية مطلوبة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قرر المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار بصراحة على الأهداف المقصود أن تلبىها متطلبات الإفصاح المختلفة. ولتحقيق تلك الغاية، حدد المجلس أهداف الإفصاح الثلاثة التالية:

- (أ) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشترية بمعلومات تمكنهم من تقييم طبيعة عمليات إدماج الأعمال وأثرها المالي التي تم تنفيذها خلال فترة الإبلاغ المالي أو بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بصور البيانات المالية.
- (ب) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشترية بمعلومات تمكنهم من تقييم الأثر المالية

للأرباح، والخصائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية للمنطقة بعمليات إدماج الأصول التي تم تنفيذها في الفترة الحالية أو في فترات سابقة.

(ج) ترويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشتري بمعلومات تمكنهم من تقدير التغيرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

إستنتاج ١٧١ بدأ المجلس مناقشته بشأن متطلبات الإفصاح اللازمة لتحقيق هذه الأهداف من خلال تقييم متطلبات الإفصاح الواردة في التفسير رقم ٢٨ "إدماج الأعمال" تاريخ التبادل " والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية" ومعايير المحاسبة الدولي ٢٢. واستخلص المجلس أن المعلومات المفصّل عنها وفقاً للتفسير رقم ٢٨ حول أدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إدماج الأصول تساعد في تحقيق الهدف الأول من الأهداف الثلاثة المبينة أعلاه. لذلك قرر المجلس نقل متطلبات الإفصاح الواردة في التفسير رقم ٢٨ إلى هذا المعيار.

إستنتاج ١٧٢ استخلص المجلس أيضاً أن المعلومات المفصّل عنها سابقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن عمليات إدماج الأعمال المصنفة كعمليات إدماج بالشراء وشهرة تساعد على تحقيق الأهداف المذكورة أعلاه. وبناءً عليه، قرر المجلس نقل متطلبات الإفصاح ذات العلاقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إلى هذا المعيار، معذلة كما يجب لتعكس القرارات الأخرى للمجلس في هذا المشروع. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإفصاح عن مبلغ أي تعديل خلال الفترة على الشهرة أو الشهرة السلبية ناتج عن التحديد اللاحق أو التغيرات في قيمة الأصول والائتمات القليلة للتحديد للمنشأة المشترية. وتماشياً مع قرار المجلس أنه يجب على المنشأة المشترية، مع وجود استثناءات محددة، تعديل المحاسبة المبينة للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لغرض تصحيح خطأ معين (انظر الفقرات "إستنتاج ١٦٤ - إستنتاج ١٦٩")، وقد تم تعديل مطلب الإفصاح الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ في هذا المعيار ليقضي الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتصحيح الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

إستنتاج ١٧٣ من ثم قام المجلس بتقييم ما إذا كان يجب تضمين أي متطلبات إفصاح إضافية في هذا المعيار لضمان تحقيق أهداف الإفصاح الثلاثة المبينة في الفقرة "إستنتاج ١٧٠". ومع الأخذ بعين الاعتبار الهدف المتمثل في السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن محاسبة عمليات إدماج الأعمال، درس المجلس في إجراء تقييمه متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير المحلية المقابلة لكل من شركتها من الهيئات الواضحة للمعايير.

إستنتاج ١٧٤ ونتيجة لذلك، وبعد دراسة ملاحظات مجلوبي مسودة للعرض ٣، حدد المجلس وقرر أن يشمل في هذا المعيار متطلبات الإفصاح الإضافية التالية التي استنتج أنها ستساعد في تحقيق الهدف الأول من الأهداف الثلاثة للإفصاح المبينة في الفقرة "إستنتاج ١٧٠":

(أ) بالنسبة لكل عملية إدماج أصول تم تنفيذها خلال الفترة:

(١) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإنماج بالشراء لكل صنف من أصول المنشأة المشترية والائتمات والتماتاتها والطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، المبالغ الممثلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل الإنماج. وإذا لم يكن مثل ذلك الإفصاح أمراً عملياً، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مرفقة بتفسير لسبب كون الحالة كذلك.

(٢) وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي ينتج عنها الاعتراف بالشهرة - بما في ذلك وصف لكل أصل غير ملموس لم يُعترف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لعدم

إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية - أو وصف لطبيعة الزيادة (أي الزيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية والقرامتها والقرامتها الطارئة عن التكلفة).

(٣) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشترية منذ تاريخ الاندماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشترية للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي. فإذا كان مثل هذا الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مقرونة مع تفسير لسبب كون الحالة كذلك.

(ب) المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لكل عملية اندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة وإجمالاً لمعلومات اندماج الأعمال التي لا تعتبر هامة بشكل منفرد.

(ج) الإيراد والربح أو الخسارة للمنشأة المندمجة للفترة كما لو كان تاريخ الاندماج بالشراء لتكلفة عمليات اندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صلاص بديلة تلك الفترة، ما لم يكن هذا الإفصاح غير عملي.

استنتاج ١٧٥ قرر المجلس أيضاً أنه للمساعدة في تحقيق هدف الإفصاح لثاني المبين في الفقرة "استنتاج ١٧٠"، يجب أن يقتضي هذا المعيار أيضاً من المنشأة المشترية الإفصاح عن المبلغ وتفسير لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية:

(أ) ترتبط بالأسول القابلة للتحديد المشترية أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة المضمنة في اندماج الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة الحالية أو السابقة؛ و

(ب) تكون ذات حجم، أو طبيعة، أو تكرار بحيث يرتبط الإفصاح بفهم الأداء المالي للمنشأة المندمجة.

استنتاج ١٧٦ فيما يتعلق بهدف الإفصاح لثالث المبين في الفقرة "استنتاج ١٧٠"، استخلص المجلس أن متطلب الإفصاح عن مطابقة المبلغ المسجل للشهرة في بداية ونهاية الفترة يجب تعديله ليقتضي الإفصاح المنفصل لصالفي فروقات التبادل الناشئة خلال الفترة.

استنتاج ١٧٧ وبعد إتخاذ القرار بشأن متطلبات الإفصاح الإضافية هذه، لاحظ المجلس إمكانية وجود حالات لا تلي فيها المعلومات المفصص عنها بموجب متطلبات محددة بشكل كامل أهداف الإفصاح للثلاث المبينة في الفقرة "استنتاج ١٧٠". لذلك وافق المجلس على وجوب أن يقتضي هذا المعيار الإفصاح في مثل هذه الحالات عن مثل تلك المعلومات الإضافية حسبما هو لازم لتلبية تلك الأهداف.

استنتاج ١٧٨ وتقتضي أيضاً الفقرة ٦٧ من هذا المعيار أنه عند إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من تكلفة اندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية الصادرة أو القابلة للإصدار، والقيمة العادلة لتلك الأدوات، وأساس تحديد تلك القيمة العادلة. واستخلص المجلس، أنه على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لم يقتضي صراحة الإفصاح عن هذه المعلومات، إلا أنه يجب على المنشأة المشترية رغم ذلك تزويده بها كجزء من الإفصاح عن تكلفة الاندماج بالشراء ووصف لمقابل الشراء المدفوع أو الواجب دفعه بشكل طارئ

وفقاً للفقرة ٨٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وقرر المجلس أنه لتجنب التطبيق غير المنسجم لهذا المعيار، يجب أن يقتضي هذا المعيار صراحة الإصحاح عن هذه المعلومات.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ٧٨-٨٥)

إستنتاج ١٧٩ باستثناء ما تم مناقشته في الفقرات "إستنتاج ١٨١ - إستنتاج ١٨٤"، ينطبق هذا المعيار على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يصادف فيها تاريخ الإنفاقية ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ (أي تاريخ إصدار هذا المعيار)، وعلى محاسبة أي شهرة أو زيادة ناشئة عن عملية كهذه لإندماج الأعمال.

إستنتاج ١٨٠ لاحظ المجلس أن اقتضاء تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على كافة عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيه تاريخ الإنفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار يمكن أن يحسن قابلية مقارنة المعلومات المالية. إلا أن هذا المنهج يسبب مشكل وذلك للأسباب التالية:

(أ) احتمال استحالاته للعديد من عمليات إدماج الأعمال لأن المعلومات اللازمة قد لا توجد أو قد لا يمكن الحصول عليها بعد ذلك.

(ب) أنه يقتضي تحديد للتقديرات التي كان من الممكن إجراؤها في تاريخ سابق، وبناءً على ذلك فهو يسبب مشاكل فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي - وبالتحديد ما إذا يجب شمل منافع الفهم التحليلي أو استثناءها من تلك التقديرات، وإذا تم استثناءها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى القائمة في تاريخ طلب التقديرات.

واستخلص المجلس أن المشاكل المرتبطة بتطبيق هذا المعيار بأثر رجعي تفوق، على جميع الأصعدة، منفعة قابلية المقارنة المحسنة للمعلومات المالية.

التطبيق المحدود بأثر رجعي (الفقرة ٨٥)

إستنتاج ١٨١ من ثم درس المجلس ما إذا كان التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإنفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار يجب أن يُسمح به رغم ذلك. ولدى إعداد مسودة العرض ٣، استخلص المجلس أن هذا الأمر سيكون له أثر تزويد معدي البيانات المالية بخيار يتعلق بالأحكام الإنتقالية، وميضعف بذلك من قابلية مقارنة المعلومات المالية وجهود المجلس لإزالة الخيارات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، فقرحت مسودة العرض ٣ منع التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات الإدماج التي يكون فيها تاريخ الإنفاقية قبل تساريخ إصدار هذا المعيار.

إستنتاج ١٨٢ ولدى بعض محاورو مسودة العرض ٣ قلقهم من أن منع التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات الإدماج التي يكون فيها تاريخ الإنفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار لا ينسجم مع الخيار المتقدم للمنشآت التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى". ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لمنشأة تتبنى للمرة الأولى المعايير المذكورة أعلاه إعادة بيان عملية إدماج أعمال سابقة وللإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط إعادة بيان أيضاً عن كافة عمليات إدماج الأعمال اللاحقة. وفي دراسة هذه المسألة، لاحظ المجلس ما يلي:

(أ) إن اقتضاء تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على كافة عمليات إدماج الأعمال السابقة يسبب مشكلة للأسباب التي ذكرت في الفقرة "إستنتاج ١٨٠".

(ب) يكون لدى معدي هذا المعيار والذين هم أيضاً مسجلين في الولايات المتحدة المعلومات اللازمة لتطبيق بياني معايير المحاسبة الأمريكية رقم ١٤١ إنماج الأعمال ورقم ١٤٢ الشهيرة والأصول الأخرى غير الملموسة"، من تاريخ نفاذ تلك المعايير. وسيجعل توفر تلك المعلومات من تطبيق هذا المعيار والنسخ المعدلة من معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ و ٣٨ أمراً عملياً من نفس ذلك التاريخ على الأقل.

إستنتاج ١٨٣ لاحظ المجلس أن منح المنشآت خيار تطبيق هذا المعيار على عمليات إنماج أعمال سابقة من أي تاريخ قبل تواريخ نفاذ هذا المعيار إما يضعف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. غير أن المجلس لاحظ أيضاً أن إصدار أي معيار دولي لإعداد التقارير المالية جديد أو معدل يعكس رأيه بأن تطبيق ذلك المعيار سوف ينتج عنه معلومات أكثر فائدة يتم تقديمها للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تكافئاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، يُسمح بالفعل للمنشآت، ويتم تشجيعها، على تطبيق معيار جديد أو معدل قبل تاريخ نفاذه. واستخلص المجلس أنه إذا كان من العملي بالنسبة للمنشأة أن تطبق هذا المعيار ابتداءً من أي تاريخ قبل تواريخ نفاذه، يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة بمعلومات أكثر فائدة مما كان الوضع عليه سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢. واستخلص المجلس أن منفعة تزويد المستخدمين بمعلومات أكثر فائدة بشأن المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المحدود باثر رجعي لهذا المعيار تفوق مساوئ احتمال ضعف قابلية المقارنة.

إستنتاج ١٨٤ ولهذا، وبمعكس المقترحات الواردة في مسودة العرض ٣، يسمح هذا المعيار للمنشآت بتطبيق متطلبات هذا المعيار من أي تاريخ قبل تواريخ النفاذ المبينة في الفقرات ٧٨-٨٤ من هذا المعيار بشرط:

(أ) أنه قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار على عمليات إنماج الأعمال السابقة في الوقت الذي تمت فيه محاسبة عمليات إنماج الأعمال تلك بشكل مبني؛ و

(ب) أن تطبق المنشأة أيضاً النسخ المعدلة من معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ و ٣٨ باثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ، وأن تحصل المنشأة مسبقاً على التقديرات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق تلك المعايير من ذلك التاريخ بحيث لا تكون هناك حاجة لتحديد التقديرات التي كان يجب إجراؤها في تاريخ سابق.

الشهرة المعترف بها سابقاً (الفقرتان ٧٩ و ٨٠)

إستنتاج ١٨٥ إن مطلب تطبيق هذا المعيار على محاسبة عمليات إنماج الأعمال التي يصانف فيها تاريخ الإنفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار أو بعد ذلك التاريخ (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) يثير عدداً من القضايا الإضافية. وإحدى تلك القضايا ما إذا كان يجب الاستمرار في محاسبة الشهرة المشتراة في إنماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإنفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى إلى ما بعد ذلك التاريخ وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ (أي يتم إطفائها واختيارها فيما يخص انخفاض القيمة) أو وفقاً للمتطلبات الواردة في هذا المعيار (أي يتم اختيارها فيما يخص انخفاض القيمة فقط). وتتعلق قضية أخرى مماثلة بالشهرة السلبية الناشئة من إنماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإنفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار لأول مرة. وتمت مناقشة هذا الموضوع الأخير في الفقرات "إستنتاج ١٨٩- إستنتاج ١٩٥".

إستنتاج ١٨٦ وبالإجماع مع قراره السابق بشأن محاسبة الشهرة بعد الإعتراف المبني (انظر الفقرات "إستنتاج ١٣٦-١٤٢)، استخلص المجلس أن عدم إطفاء الشهرة بالإشتراك مع اختبار انخفاض القيمة هو أكثر الأماليب صقاً في محاسبة الشهرة ولهذا يجب تطبيقه في جميع الظروف، بما في ذلك الشهرة المشتركة في إدماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإثاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. واستخلص المجلس أيضاً أنه إذا استمر إطفاء هذه الشهرة بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، سوف تغتر البيانات المالية لقلبية المقارنة وهو السبب الذي ألقع المجلس لأن يرفض منها مخطط لمحاسبة الشهرة، أي السماح للمنشآت بأن تختار بين الإطفاء واختبار لانخفاض القيمة.

إستنتاج ١٨٧ ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، على ما يلي:

(أ) الشهرة المشتركة في إدماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإثاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى؛ و

(ب) الشهرة الناشئة من حصة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك تم للحصول عليها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى ويتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التناسبي.

إستنتاج ١٨٨ وبإستجابة للملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض ٣، يوضح هذا المعيار أيضاً أنه إذا اعترفت المنشأة سابقاً بالشهرة كقطاع من حقوق الملكية، ينبغي عليها عدم الإعتراف بتلك الشهرة في الربح أو الخسارة إذا تصرفت بكل أو جزء من العمل الذي تتعلق به تلك الشهرة أو إذا لانخفضت قيمة وحدة توليد النقد التي تتعلق بها الشهرة.

الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً (الفقرة ٨١)

إستنتاج ١٨٩ وأخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة من إدماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإثاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) يجب أن:

(أ) تستمر محاسبته بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أي أن يتم تأجيله والإعتراف به في الربح أو الخسارة في فترات مستقبلية من خلال مقارنة الزيادة مقابل الخسائر و/أو المصاريف المستقبلية ذات العلاقة؛ أو

(ب) يُلغى الإعتراف بها في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتاحي للارياح المحتجرة.

إستنتاج ١٩٠ وفي دراسة هذه المسألة، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لم يسمح للمنشأة المشتريه بالإعتراف بالإنترامات الطارئة للمنشأة المشتريه في تاريخ الإدماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال. ولاحظ المجلس أيضاً أن التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان يمكن أن ينتج عنه التزامات تنشأ نتيجة الإدماج لم تكن التزامات للمنشأة المشتريه مباشرة قبل الإعتراف الخاطي بالإدماج كجزء من توزيع تكلفة الإدماج. وبناءً عليه، فإن المبلغ المسجل للشهرة السلبية

النشأة من الإنعاش الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يمكن أن يتضمن واحداً أو أكثر من العناصر التالية:

- (أ) التزامات طارئة غير معترف بها للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنعاش بالشراء.
- (ب) أخطاء في قياس القيمة للعلة المقابل المنفوع أو صافي الأصول المشتراة القابلة للتحديد. ويمكن أن تتعلق أخطاء القياس هذه، على سبيل المثال، بالمثل في عكس توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية بشكل صحيح في القيمة السوقية لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة.
- (ج) مطلب في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول المشتراة القابلة للتحديد بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة.
- (د) شراء بأسعار مخفضة.

استنتاج ١٩١ واستنتج المجلس أنه باستثناء الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، لا تلبى العناصر المذكورة أعلاه تعريف الإلتزام. وعليه، يجب عدم الإستمرا في الاعتراف بها كأرصدة دائنة موجلة في الميزانية العمومية بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

استنتاج ١٩٢ ولاحظ المجلس أنه، إلى الحد الذي يتألف فيه المبلغ المسجل للشهرة السلبية في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى من الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنعاش بالشراء، كان من الممكن حل أو عدم حل تلك الإلتزامات الطارئة. فإذا تم حل الإلتزام الطارئ، كان سيتم الاعتراف بالمصروف ذو العلاقة (إن وجد) من قبل المنشأة المنتجة في الربح أو الخسارة. وبناءً على ذلك، استنتج المجلس أن أي عنصر في المبلغ المسجل للشهرة السلبية يتعلق بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي تم حلها يجب إلغاء الاعتراف به في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

استنتاج ١٩٣ وأشار المجلس إلى أنه إذا لم يتم حل الإلتزام الطارئ المشمول في المبلغ المسجل للشهرة السلبية في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، فإن الجزء من المنسوب من المبلغ المسجل إلى ذلك الإلتزام الطارئ يمكن نظرياً عزله وتحويله كالإلتزام بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. غير أن المجلس والفق على أن عزل الإلتزام الطارئ من المحفّل أن يكون صعباً جداً على الصعيد العملي: إذ يمكن أن لا تتوفر المعلومات اللازمة أو لا يمكن بعد الآن الحصول عليها. وإضافة إلى ذلك، فإنه يقتضي تحديد التغيرات التي يمكن أن تكون قد أجريت في تاريخ سابق، وبناءً عليه تنشأ مشاكل فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي.

استنتاج ١٩٤ وعلاوة على ذلك، اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ تأجيل الشهرة السلبية والإعتراف بها كدخل في الفترات المستقبلية من خلال مقارنة الزيادة مقابل الخسائر وإل المصاريف المستقبلية ذات العلاقة التي تم تحديدها في خطة المنشأة المشتريّة المتعلقة بالإنعاش بالشراء ويمكن قياسها بموثوقية. وإلى الحد الذي لا تتعلق فيه الشهرة السلبية بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية التي تم تحديدها في خطة المنشأة المشتريّة ويمكن قياسها بموثوقية، تم الاعتراف بمبلغ لا يتجاوز إجمالي القيم العادلة للأصول غير النقدية القابلة للتحديد لمشتراة كدخل على أسس منتظم خلال المتوسط المرجح لل عمر الإنتاجي العتيقي للأصول المستهلكة القابلة للتحديد المشتراة. وتم الاعتراف بأية شهرة سلبية مبنية مباشرة كدخل. وبناءً على ذلك، إذا لم يتم تحديد الإلتزام الطارئ للمنشأة

المشتراة الذي لم يتم حله في خطة المنشأة المشتري المتعلقة بالإندماج بالشراء، كان سيتم الإعراف ببعض أو كل ذلك الإلتزام الطارئ كنخل قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، مع إضافة مزيداً من التعقيد عند محاولة عزل الجزء المنسوب من المبلغ المسجل للإلتزام الطارئ الذي لم يتم حله.

استنتاج ١٩٥ وعلى أساس هذه النقاشات، استخلص المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار إلغاء الإعراف بكامل المبلغ المسجل للشهرة السلبية في بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً (الفقرة ٨٢)

استنتاج ١٩٦ يوضح هذا المعيار معايير الإعراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. وبناءاً على ذلك درس المجلس ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت تطبيق تلك المعايير لإعادة تقييم ما يلي:

- (أ) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الانتقائية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) وإعادة تصنيف أي منها لا يلي معايير الإعراف المنفصل كشهرة؛ و
- (ب) المبلغ المسجل للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الانتقائية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) وإعادة تصنيف أي عنصر من الشهرة يلي معايير الإعراف المنفصل كأصل غير ملموس قابل للتحديد.

استنتاج ١٩٧ ولاحظ المجلس أن تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المعترف به الذي يلي معايير الإعراف بشكل منفصل عن الشهرة هو أمراً واضحاً إلى حد ما، وأن اقتضاء إعادة التصنيف كشهرة إذا لم يتم استيفاء المعايير يحسن من قابلية مقارنة البيانات المالية. وعلى أية حال، فإن تحديد وإعادة تصنيف الأصول غير الملموسة التي تلي تلك المعايير التي تم شملها سابقاً في الشهرة بسبب مشكلة لنفس الأسباب التي تكمن وراء المشكلة من اقتضاء التطبيق بأثر رجعي للمتطلبات الواردة في هذا المعيار على كافة عمليات إندماج الأعمال المابقة.

استنتاج ١٩٨ ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار تطبيق معايير الإعراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة فقط لإعادة تقييم المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المعترف بها المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الانتقائية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار). ويجب أن لا يقتضي هذا المعيار تطبيق المعايير لإعادة تقييم المبلغ المسجل للشهرة المشتراة قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

استنتاج ١٩٩ ولاحظ المجلس أن الأحكام الانتقالية الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" قد سمحت، إلا أنها لم تقتضي، إعادة التصنيف بأثر رجعي لأصل غير ملموس يتم شراؤه في إندماج الأعمال الذي كان عبارة عن إندماج بالشراء ويتم تضمينه في الشهرة لكنه استوفى للمعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. غير أن المجلس لاحظ أن تبني مثل هذا المنهج في هذا المعيار يكون له أثر تزويد معدي البيانات المالية بخيار معين فيما يخص الأحكام الانتقالية،

والتقليل بذلك من شأن قابلية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في إزالة الخيارات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن مثل تلك الخيار كان من المحتمل أن يعمل كحافز لإعادة عرض البيانات المالية فقط في حال تلتى عن إعادة العرض ذلك مدفعة للمنشأة بطريقة ما. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يسمح هذا المعيار أيضاً بخيار تطبيق معايير الإعراف بالأمور غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة، على الشهرة المشتراة قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

الإستثمارات التي تحاسب عليها على أساس حقوق الشركاء (الفقرتان ٨٣ و ٨٤)

٢٠٠ إستنتاج ٢٠٠ بالمعجم مع قرار المجلس بوجوب تطبيق هذا المعيار على محاسبة عمليات إنمجا الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاقية في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار ولية شهرة أو زيادة ناشئة عن عمليات الإنمجا تلك (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق للفرقة ٨٥ من هذا المعيار)، وافق المجلس أن يتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على محاسبة لية شهرة أو زيادة مشمولة في المبلغ المسجل للإستثمار الذي تتم محاسبته على أساس حقوق الشركاء والذي يتم شراؤه في أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وبناءً على ذلك، إذا كان المبلغ المسجل للإستثمار يتضمن شهرة، لا يجب تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها. وإذا تضمن المبلغ المسجل للإستثمار زيادة معينة، يجب تضمين مبلغ تلك الزيادة كخسارة في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها في الفترة التي تم فيها شراء الإستثمار.

٢٠١ إستنتاج ٢٠١ وعلى لية حال، وكما هو مذكور في الفقرة "إستنتاج ١٨٥"، فإن متطلبات تطبيق هذا المعيار على محاسبة الشهرة أو أي زيادة ناشئة عن عمليات إنمجا الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاقية في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق للفرقة ٨٥ من هذا المعيار) تثير عدداً من القضايا الإضافية. ولجدي تلك القضايا هي ما إذا كانت الشهرة المشتراة في الإنمجا الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب محاسبتها بعد ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو هذا المعيار. ومن القضايا الأخرى هو ما إذا كان المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة عن إنمجا الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يجب محاسبته بعد ذلك التاريخ كرميد دائن مؤجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو إلغاء الإعراف به.

٢٠٢ إستنتاج ٢٠٢ هناك أسئلة تتعلق بهذه القضايا، بالسبب للإستثمارات التي تتم محاسبتها على أساس حقوق الشركاء التي يتم شراؤها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، حول ما إذا يجب على المستثمر، حساب حصته من ربح أو خسارة للجهة المستثمر بها بعد ذلك التاريخ من خلال ما يلي:

(أ) في حالة الإستثمار الذي يتضمن اسمياً للشهرة في مبلغه للمعجل، الإستمرار في تضمين تعديل معين لإطفاء تلك الشهرة؛ أو

(ب) في حالة الإستثمار الذي يتضمن اسمياً للشهرة السلبية في مبلغه للمعجل، الإستمرار في عكس منهج لتأجيل والمطابقة الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لتلك الشهرة السلبية.

٢٠٣ إستنتاج ٢٠٣ وللأسباب التي استنتج المجلس من أجلها أنه يجب محاسبة الشهرة المعترف بها سابقاً بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرتين "إستنتاج ١٨٦ وإستنتاج ١٨٧")، استنتج المجلس أيضاً أن أي شهرة مشمولة في المبلغ المسجل

لإستثمار تتم محاسبته على أساس حقوق الملكية يتم شراؤه قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب محاسبتها بعد ذلك للتاريخ من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وبناءً على ذلك، يجب عدم تضمين إلغاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة للمستثمر بها.

استنتاج ٢٠٤ وعلى نحو مماثل، للأسباب التي استخلص للمجلس من أجلها أنه يجب إلغاء الإعتراف بالشهرة السلبية للمعترف بها سابقاً (انظر للفرقات "استنتاج ١٨٩-استنتاج ١٩٥")، استخلص للمجلس أيضاً أن أية شهرة سلبية مشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار تتم محاسبته على أساس حقوق الملكية يتم شراؤه قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب إلغاء الإعتراف بها في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، مع تعديل مقليل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

الآراء المعارضة بشأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

الآراء المعارضة لكل من جيوفري وايتنتون وتانسومي يامادا

لراء ١ عارض البروفسور وايتنتون والأستاذ يامادا إصدار هذا المعيار.

لراء ٢ استندت معارضة البروفسور وايتنتون إلى ثلاثة أسس: أولاً، قرار المجلس تأجيل دراسة "محاسبة البداية" بدلاً من تنفيذها مباشرة مكان محاسبة تجميع المصالحح. ثانياً، معايير الإعراف بالأسطول غير الملمومة المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إنمناج الأصلح. وثالثاً، إغفاء إطفاء الشهرة.

لراء ٣ واعررض الأستاذ يامادا بسبب مماعته إغفاء إطفاء الشهرة.

"محاسبة البداية"

لراء ٤ يشير البروفسور وايتنتون إلى أن محاسبة البداية تعمل لإنمناج الأعمال على أنه تأسيس لمنشأة جديدة. ولهذا فإنها تقتضي إعادة تقييم كلفة أصول المنشآت الدامجة (إما في ذلك، عند تطبيق الأسلوب بشكله المجرد، الشهرة) بالقيمة الحالية في تاريخ الإنمناج. وتطبق هذه المحاسبة بشكل جوهري أسلوب الشراء على طرفي إنمناج الأصلح، وهي بذلك تقدم، من وجهة نظر البروفسور وايتنتون، تمثيلاً مناسباً للواقع الإقتصادي للدمج الحقيقي" أو "توحيد للمصالحح" التي تتأثر فيه جميع أطراف إنمناج الأعمال جذرياً بالمعاملة. وقد وجد منهج البداية منذ فترة طويلة في للنصوص المحاسبية وتم اقتراح نسخة منه (أسلوب المنشأة الجديدة) في مسودة العرض ٢٢ (١٩٨١) "محاسبة عمليات إنمناج الأصلح"، ومسودة العرض التي سبقت معيار المحاسبة الدولي ٢٢ (١٩٨٣) "محاسبة عمليات إنمناج الأصلح". ويعتقد البروفسور وايتنتون أنه لا يجب تأجيل مزيداً من دراسة هذا الأسلوب.

لراء ٥ ويعتقد البروفسور وايتنتون أيضاً أنه في حين ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشكل صحيح بإمكانية وجود عمليات دمج حقيقي (انظر الفقرات "إستنتاج ٤٠ - إستنتاج ٤٢" و "إستنتاج ٤٧")، إلا أنه يمكن أن يقلل من تقدير نطاق عمليات إنمناج الأعمال التي يمكن شملها في هذه لفظة. ومن وجهة نظر البروفسور وايتنتون، يمكن أن يسم "الإنمناج بالشراء الحقيقي" بكونه مماثلاً للإستثمار من قبل المؤسسة للدمجة، الذي يمكن أن يوسّع من نطاق العمل لكنه لا يؤثر جذرياً على الأنشطة القائمة للمنشأة المشتريّة. ومن ناحية أخرى يؤدي للدمج الحقيقي إلى تغيير جذري في مجرى كافة الأنشطة القائمة. وبين هاتين الفئتين توجد مجموعة من عمليات إنمناج الأعمال التي تتدرج بسهولة أقل ضمن إحدى الفئتين. وعندما كان أسلوب تجميع المصالحح هو المعالجة المحاسبية للجبهة للماتحة لعمليات الدمج (كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٢)، أدت الإختلافات الجذرية بين نتيجة تطبيق ذلك الأسلوب وأسلوب الشراء إلى احتمال عشوائية للمحاسبة عبر حدود الدمج/الإنمناج بالشراء (كما هو مقترح في الفقرة "إستنتاج ٤٨(ب)"). ويعتقد البروفسور وايتنتون أنه بسبب كون أسلوب البداية، جوهرياً، إمتداد لأسلوب الشراء، من المحتمل أن تكون الحوافز لمل هذه العشوائية أقل إذا تم إستبدال أسلوب تجميع المصالحح بأسلوب البداية على أنه المعالجة المناسبة لعمليات الدمج.

٦ آراء ويعتقد البروفسور وايتغتون أيضاً أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ هو صحيح في منعه أسلوب تجميع المصالح، لأن ذلك الأسلوب لا يأخذ في الحسبان القيم الناشئة من معاملة إدماج الأعمال. غير أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على خطأ في إستبدال أسلوب تجميع المصالح بأسلوب الشراء، بفرض تحديد المنشأة المشتري حتى لو عرف عن هذا الأمر صعوبة الشديدة وإمكانية إخفائه في الحصول على الجوهر الاقتصادي للمعاملة، كما هي الحالة في "المعاملات الإنتقائية" الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٢٢". وفي مثل تلك الظروف، يجب السماح بأسلوب البدائية.

معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إدماج الأعمال

٧ آراء يعارض البروفسور وايتغتون معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ إلى الحد التي تستثني فيه الأصول غير الملموسة المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إدماج الأعمال من المتطلب الذي يقتضي بإحتمالية حدوث نفقات واردة وصادرة من المنافع إلى المنشأة المشتري. ويعترف المجلس في الفقرتين "إستنتاج ٩٦ و إستنتاج ١١٢" أن هذا لا ينسجم مع الإطار، وفي حالة الإلتزامات الطارئة، مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". ويعتقد البروفسور وايتغتون أنه لا يجب إتخاذ مثل هذه الخطوة قبل المراجعة الكاملة لمعايير الإعتراف الواردة في الإطار.

إلغاء إطفاء الشهرة

٨ آراء لاحظ كل من البروفسور وايتغتون والأستاذ يامادا أن إلغاء الشهرة هي ممارسة ذات أساس ثابت ومفهومة بشكل جيد. ويبدو أن للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، بما في ذلك الافتراض القابل للتحقق للمحض المتعلق بالعمر الإنتاجي لمدة ٢٠ عاماً واختبار انخفاض القيمة، لم تثير أية صعوبات واضحة.

٩ آراء ويعتقد كل من البروفسور وايتغتون والأستاذ يامادا أن منافع الإطفاء تكمن في بساطته وشفافته واستهدافه الدقيق للشهرة المشتراة، مقابل الشهرة المتولدة داخلياً للمنشأة الدامجة أو الشهرة المتولدة داخلياً في وقت لاحق. والنتيجة أن الإدارة تصبح ممولة عن نفقاتها بشأن الشهرة.

١٠ آراء ويوجه كل من البروفسور وايتغتون والأستاذ يامادا انتقادات صحيحة للإطفاء: أنه اعتباطي، رغم أنه ليس بالضرورة أكثر اعتباطية من إطفاء أصول أخرى، وهناك دليل بسيط على أنه ذو قيمة مهمة للمستخدمين، كما أشارت دراسات تجريبية حول تأثيره على أسعار الأسهم. وعلى أية حال، يعتقد كل من البروفسور وايتغتون والأستاذ يامادا أنه يمكن التغلب على الاعتباطية إلى حد كبير من خلال الاستخدام الإضافي لاختبارات إنخفاض القيمة (كما تقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢)، وأن الإفتقار إلى التأثير الفوري للإطفاء على أسعار الأسهم لا يلغي منافع المعاملة. وبالفعل يمكن بمعقولة مناقشة أن قياس الشهرة هو جوهرياً غير موثوق، وأن وجود أسلوب شفاف، حتى لو كان اعتباطياً بعض الشيء، مثل الإطفاء أقل احتمالاً في تضليل السوق من المنهج الذي يعتمد على اختبار انخفاض القيمة فقط الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، والذي من وجهة نظر كل من البروفسور وايتغتون والأستاذ يامادا، يقصد تصوير الواقع الاقتصادي لكنه يخفق في ذلك.

أراء ١١ ويعتقد كل من البروفسور وايتغتون والأسناذ يامادا أن إلغاء إطفاء الشهرة لصالح منهج يعتمد على انخفاض القيمة فقط لا يتسجم مع المبدأ العام الذي يفيد بوجود الاعتراف بالشهرة المتولدة داخلياً. وهما يتفقان مع تحليل المجلس للورد في الفقرتين "بستنتاج ١٣٠" و"بستنتاج ١٣١" فيما يتعلق بعناصر "الشهرة الرئيسية"، ويشيران إلى أن المجلس يقر على نحو صحيح في الفقرة "بستنتاج ١٤٠" بأن الشهرة الرئيسية المشتراة في إنمادج الأعمال يتم استهلاكها مع الوقت ويتم استبدالها بالشهرة المتولدة داخلياً؛ بشرط أن تكون المنشأة قادرة على المحافظة على القيمة الكلية للشهرة. وبعبارة أخرى، يكون للشهرة الرئيسية المشتراة عمر إنتاجي محدود، بالرغم أنه يمكن أن يكون من الصعب تحديد ذلك العمر الإنتاجي بطريقة غير اعتباطية. وبناءاً على ذلك، يعتقد كل من البروفسور وايتغتون والأسناذ يامادا أن إلغاء الشهرة المشتراة خلال عمرها الإنتاجي بحيث يعكس استهلاكها خلال ذلك العمر الإنتاجي أكثر صدقاً في التمثيل من المنهج الذي يعتمد على انخفاض القيمة فقط الذي يقتضيه المعيار لدولي لإعداد التقارير المالية ٣، حتى لو كان من الممكن تحديد العمر الإنتاجي ونمط الاستهلاك اعتباطياً فقط. إن احتمال الإعتباطية لا يوفر أساساً كافية لتجاهل حقيقة أن قيمة الشهرة المشتراة تنقاص خلال عمرها الإنتاجي عبر استهلاكها. وعليه، فإن كل من البروفسور وايتغتون والأسناذ يامادا يوافقان مع وجهة النظر التي تفيد بأن الإطفاء مع إجراء اختبار انخفاض القيمة على نحو منتظم يجب أن يكون أسلوباً محاسبية الشهرة بعد الاعتراف المبني بها. وأشار كل من البروفسور وايتغتون والأسناذ يامادا إلى أن مجاوبى مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة دعوا عموماً بطريقة القسمة الثابت في حساب الإطفاء (بشرط أن لا يكون هناك دليل بأن النموذج البديل للإطفاء هو أكثر صدقاً) يرافقه اختبار انخفاض القيمة كلما توفر دليل على إمكانية انخفاض قيمة الشهرة (انظر الفقرة "بستنتاج ١٣٩"). ويوافق كل من البروفسور وايتغتون والأسناذ يامادا مع أولئك المجاوبين، ويعارضون تحليل المجلس لملاحظاتهم (كما هو مذكور في الفقرتين "بستنتاج ١٤٠" و"بستنتاج ١٤١").

أراء ١٢ ويبدى البروفسور وايتغتون قلقاً إضافياً من أن رفض الإطفاء يؤدي إلى أن يركز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على اختبار انخفاض قيمة يمكن أن يكون غير موثوق ولا يمكنه حماة أن يفصل الشهرة اللاحقة المتولدة داخلياً، ويشتمل على نقاط ضعف أخرى تستدعي الإنتباه. وما لم تتراكم تجارب أكبر في مثل هذه الاختبارات، لا يمكن إثبات أن غالبية المنشآت المتأثرة تختار اختبار التكلفة/المنفعة. ومن المحتمل أن تكون تكاليف اختبارات انخفاض القيمة مرتفعة في حين يمكن أن تكون منافعها منخفضة بسبب عدم موثوقيتها المحتملة. وبناءاً عليه، يجب الحفاظ على الإطفاء الذي يكمله اختبار انخفاض القيمة (كما تقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢) على أنه الأسلوب المطلوب لمحاسبة الشهرة. ويؤيد البروفسور وايتغتون وجهة النظر التي تفيد بأن الاختبارات السنوية لانخفاض القيمة بدون الإطفاء يمكن السماح بها كمعالجة بديلة كلما أمكن نحض الافتراض بأن للشهرة عمراً إنتاجياً قابلاً للتحديد. وفي مثل تلك الحالات، يمكن اعتبار اختبار انخفاض القيمة كأسلوب بديل لتحقيق هدف مماثل للإطفاء (قياس استهلاك الشهرة)، بدلاً من الصدام المباشر مع الأسلوب الذي تقتضاه مبادئ معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وتتسجم أيضاً هذه المعالجة للشهرة مع معالجة الأصول غير الملموسة. وإن يحقق أي من الأملايين هدف قياس استهلاك الشهرة بشكل تام: إذ إن محاسبة الشهرة من أكثر المشاكل صعوبة في إعداد التقارير المالية، وتتشابه الصعوبة من طبيعة الشهرة.

أراء ١٣ ويشترك الأستاذ يامادا قلق البروفيسور وايتشتون من حيث أن رفض الإطفاء يؤدي إلى أن يركز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على منهج يستند فقط إلى انخفاض القيمة يمكن أن يكون غير موثوق ولا يمكنه حماة أن يفصل الشهرة اللاحقة المولدة داخليا ويشتمل على نقاط ضعف أخرى تستدعي الإنتباه. ويعتبر الأستاذ يامادا أن المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة للشهرة غير مقنع بشكل خاص بسبب فشل اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" في إزالة الشهرة المولدة داخليا للمنشأة الدائمة في تاريخ الإنمجا بالشراء والشهرة المتولدة داخليا للمستحقة بعد إنمجا الأعمال. ويعتقد أن تضمن هذه البنود في قياس الشهرة سيوفر بشكل غير مناسب "حماية" ضد الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة التي حصلت في الواقع فيما يخص الشهرة المشتراة. إن مثال هذه "الحماية" التي يصابها إلغاء إطفاء الشهرة المشتراة سينتج عنها بشكل غير مناسب اعتراف المنشأة بالشهرة المتولدة داخليا كأصل بالمبلغ المعترف به مبدئيا للشهرة المشتراة. ويقر الأستاذ يامادا أنه وجدت الكثير من مشاكل "الحماية"، إلى حد معين، بموجب المنهج السابق في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، فيما يخص إطفاء الشهرة بالإرتباط مع اختبار انخفاض القيمة المنظم باستخدام اختبار انخفاض للقيمة ذو "الخطوة - الواحدة" في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، إلا أنه يعتقد أن المنهج السابق قدم معلومات أكثر ملائمة لأنه ضمن تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المشتراة إلى الصفر في نهاية عمرها الإنتاجي، بالرغم من وجود درجة من الإعتباطية في تحديد ذلك العمر الإنتاجي ونمط استهلاك الشهرة المشتراة. كما ضمن المنهج السابق أن لا يتم بشكل أساسي الإعتراف بلية شهرة متولدة داخليا. وبموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إذا كان إنمجا الأصول ناجحا جدا بحيث أن المبلغ القابل للإسترداد من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها يستمر في تجاوز مبلغه المسجل، يستمر الإعتراف بالشهرة المخصصة لذلك الوحدة بشكل غير محدد بقيمتها العادلة في تاريخ الإنمجا بالشراء. ولا يوافق الأستاذ يامادا على أن هذا أسلوب محاسبي صافق في التمثيل لأصل يتم استهلاكه مع الوقت ويتم إستبداله بالشهرة المتولدة داخليا. ويعتقد أن المنهج السابق وفر أسلوبا أكثر شفافية وصدقا في التمثيل لمحاسبة الشهرة المشتراة بدلا من المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

أراء ١٤ ويشير الأستاذ يامادا إلى استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٤٢"، أنه إذا كان بالإمكان إيجاد اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة، يمكن تقديم معلومات أكثر فائدة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة بل يتم بدلا من ذلك اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة بشكل سنوي أو على نحو أكثر تكرار إذا أشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الشهرة. ويرى الأستاذ يامادا أن قرار المجلس سحب اختبار انخفاض قيمة الشهرة الذي يتألف من "خطوتين" المقترح في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لصالح الحفاظ على منهج "الخطوة - الواحدة" لقياس انخفاض قيمة الشهرة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يتوافق المتطلب الخاص بإيجاد "اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة". كما يؤيد وجهة النظر بأن المتطلب الولد في الفقرة ١٠٤ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي ألا توزع خسائر انخفاض القيمة لتخفيض المبلغ المسجل لأية شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد لا ينسجم مع وجهة النظر الواردة في الفقرة "إستنتاج ١٣٢" التي تفيد بأن "الشهرة لاريسمية" تمثل مولد يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة. ويعزز إعدام الإنسجام هذا وجهة نظر الأستاذ يامادا بأن المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة لا يعتبر أسلوب شفاف وصادق لمحاسبة الشهرة المشتراة. وعلى الرغم من ذلك، رحب الأستاذ يامادا بقرار المجلس

الحفاظ على منهج "الخطوة - الواحدة" لقياس انخفاض قيمة الشهرة لأنه يعتقد أن المتطلبات المقترحة في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس القيمة الضمنية للشهرة كانت معقدة جداً وتقرض أعباء غير ملائمة وكان سينتج عنها قياساً نظرياً لا يتعلق بالشهرة المشتراة التي يتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة.

أراء ١٥ وفيما يتعلق بالأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة، يوافق الأستاذ يامادا مع استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرتين "إستنتاج ٧٤ وإستنتاج ٧٥" من أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، أنه يوجد بعض الأصول التي لها أعمار إنتاجية غير محددة، ويجب بالتالي عدم إطفاءها. ويعتقد الأستاذ يامادا أن الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة تختلف في طبيعتها بشكل أساسي عن الشهرة. وبناءً على ذلك، وعلى الرغم من معارضته لإلغاء إطفاء الشهرة، إلا أنه يوافق على إلغاء إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

أراء ١٦ ويشير الأستاذ يامادا إلى المخوف التي عبر عنها البعض بأن إطفاء الشهرة، وليس إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يزيد من احتمالية سوء تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإدماج بالشراء. غير أنه يتفق مع استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ٤٩" من أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بأن تبني معايير قابلية للفصل والحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى يوفر أساساً محدداً بشكل معقول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل. ولهذا، فإن الاختلافات بين المعالجة لللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لن يزيد، من وجهة نظره، من احتمالية سوء تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإدماج بالشراء.

المحتويات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

أمثلة توضيحية

أمثلة على البنود المشتراة في إندماج الأعمال التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس
الأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إندماج الأعمال
عمليات الإندماج بالشراء العكسي
إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل
التغيرات في القيم المعينة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأصول" أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، لكنها ليس جزء منه.

أمثلة على البنود المشتركة في إندماج الأعمال التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس

توفر الإرشادات التالية أمثلة حول البنود المشتركة في إندماج الأعمال التي تلي تعريف الأصل غير الملموس، والتي يتم بالتالي الاعتراف بها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأصول" بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. ومن أجل تلبية تعريف الأصل غير الملموس، يجب أن يكون الأصل غير النقدي بدون جوهر مادي قليلًا للتحديد، أي يجب أن ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى أو يجب أن يكون قابلاً للفصل.

وليس المقصود من الأمثلة المدرجة أدناه أن تكون قائمة شاملة بالبنود المشتركة في إندماج الأعمال التي تلي تعريف الأصل غير الملموس. إذ يمكن أن يلي الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي ويتم شراؤه في إندماج الأعمال معيار قابلية التحديد كأصل غير ملموس لكن لا يتم تضمينه في هذه الإرشادات.

إن الأصول المشار إليها بالرمز # هي تلك الأصول التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس لأنها تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى. والأصول المشار إليها بالرمز * لا تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، لكنها تستوفي تعريف الأصل غير الملموس لأنها قليلة للفصل. وفي حين أنه من الممكن أن تكون الأصول المشار إليها بالرمز # قليلة أيضاً للفصل، إلا أن قابلية الفصل ليست شرطاً ضرورياً للأصل لكي يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية.

(أ) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالتسويق

١ العلامات التجارية، والأسماء التجارية، وعلامات الخدمة، والعلامات الجماعية، وعلامات الرقابة #

إن العلامات التجارية هي عبارة عن كلمات أو أسماء أو رموز أو رسومات أخرى تستعمل في التجارة للإشارة إلى مصدر منتج معين وتمييزه عن منتجات الآخرين. وتحدد علامة الخدمة وتمييز مصدر الخدمة بدلاً من المنتج. وتستخدم العلامات الجماعية لتحديد سلع أو خدمات أعضاء مجموعة معينة. أما علامات الرقابة فتستخدم لتوضيح المنشأ الجغرافي أو خصائص أخرى للملعة أو الخدمة.

ويمكن حماية العلامات التجارية، والأسماء التجارية، وعلامات الخدمة، والعلامات الجماعية، وعلامات الرقابة قانونياً من خلال تسجيلها لدى الوكالات الحكومية، أو من خلال الاستعمال المستمر في التجارة، أو عن طريق وسائل أخرى. وبشرط حمايتها قانونياً من خلال التسجيل أو وسائل أخرى، تكون العلامة التجارية أو أي علامة أخرى مشتركة في إندماج الأعمال هو أصل غير ملموس يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية. وبخلاف ذلك، فإن العلامة التجارية أو العلامة الأخرى المشتركة في إندماج الأعمال يمكن أن تستوفي تعريف الأصل غير الملموس بشرط استيفاء معيار قابلية الفصل، والتي تكون تلك هي الحالة في العادة.

أما مصطلح "ماركة" ومصطلح "اسم الماركة" فيستخدمان غالباً كمرادف للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحات السابقة هي مصطلحات تسويق عامة تُستخدم نموذجياً للإشارة إلى مجموعة من الأصول الإضافية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والأسماء التجارية، والمعادلات، والوصفات، والخبرة التقنية المتعلقة بها.

٢ أسماء مجال الإنترنت

إن اسم المجال على الإنترنت عبارة عن اسم مميز يتكون من حروف وأرقام يستخدم لتحديد عنوان إنترنت علدي محدد. ويؤدي تسجيل اسم المجال إلى خلق رابطة بين ذلك الاسم وكمبيوتر معين على الإنترنت خلال فترة التسجيل. وتكون تلك التسجيلات قابلة للتجديد. ويكون اسم المجال المسجل الذي يتم شراؤه في إندماج الأعمال هو أصل غير ملموس يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية.

٣ التغليف وشكل الملعقة (لون، أو شكل، أو تصميم تغليف مميز)

II الترويسة الرئيسية للمصحف

٥ تغلفيات عدم للتألف

(ب) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالعملاء

١ قائمة العملاء*

تتألف قائمة العملاء من معلومات حول العملاء مثل أسماءهم ومعلومات بشأن الاتصال بهم. ويمكن أن تكون قائمة العملاء على شكل قاعدة بيانات تشمل معلومات أخرى حول العملاء مثل تاريخ طلباتهم ومعلوماتهم الديموغرافية. ولا تنشأ قائمة العملاء عموماً من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، غير أنها ذات قيمة ويتم في كثير من الأحيان تلجيرها أو إستبدالها. ولهذا، عادة ما تستوفي قائمة العملاء المشتراة في إندماج الأعمال معيار قابلية الفصل للتحديد كأصل غير ملموس. لكن قد لا تستوفي قائمة العملاء المشتراة في إندماج الأعمال ذلك المعيار إذا كانت بنود السرية أو أية اتفاقات أخرى تمنع المنشأة من بيع، أو تلجير، أو تبذل خلافاً لذلك للمعلومات بشأن عملاءها.

٢ سجل الطلبات أو الإنتاج

ينشأ سجل الطلبات أو الإنتاج من العقود مثل طلبات الشراء أو المبيعات. ويستوفي سجل الطلبات أو الإنتاج المشتراة في إندماج الأعمال معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كالأصل غير ملموس، حتى لو كانت طلبات الشراء أو المبيعات قابلة للإلغاء.

٣ عقود للعملاء وعلاقات العملاء ذات الصلة

إذا أقيمت المنشأة علاقات مع عملائها من خلال العقود، تنشأ علاقات العملاء تلك من الحقوق التعاقدية. وبناءً عليه، فإن عقود للعملاء وعلاقات للعملاء ذات الصلة المشتراة في إندماج الأعمال تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كالأصل غير ملموس. وسيكون هذا هو الحال حتى لو منعت بنود السرية أو البنود التعاقدية الأخرى بيع أو نقل العقد بشكل منفصل عن المنشأة أو مؤسسة العمل المتدمجة.

كما تستوفي علاقات العملاء معيار الحقوق المتعلقة-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة عندما تمارس المنشأة عقود قفمة مع عملاءها، بغض النظر عما إذا كان العقد قائما في تاريخ الإنماج بالشراء.

وكما هو مشار إليه في "ب٢"، ينشأ سجل الطلبات أو الإنتاج من عقود مثل طلبات الشراء أو المبيعات، وهي بالتالي تعتبر حقا تعاقديا. وبما لذلك، إذا كان للمنشأة علاقات مع عملاءها من خلال هذه الأنواع من العقود، فإن علاقات العملاء تنشأ أيضا من الحقوق المتعلقة، وهي تستوفي بناءا على ذلك معيار الحقوق المتعلقة-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة.

٤ علاقات العملاء غير المتعلقة *

إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتراة في إنماج الأعمال من عقد معين، تعتبر العلاقة أصلا غير ملموسة إذا استوفت معيار قابلية الفصل، وتوفر معاملات التبادل لنفس الأصل أو لأصل مشابه دليلا على قابلية فصل علاقة عميل غير متعلقة، ويمكن أن توفر أيضا معلومات بشأن أسعار التبادل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقدير القيمة المعللة.

(ج) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالجوانب الفنية

تستوفي الأصول غير الملموسة المتعلقة بالجوانب الفنية المشتراة في إنماج الأعمال معايير تحديدها كصول غير ملموسة إذا نشأت من حقوق تعاقدية أو قانونية مثل تلك التي يوفرها حق المؤلف. ويمكن نقل حقوق المؤلف إما بالكامل من خلال التنازل، أو جزئيا من خلال اتفاقيات الترخيص. ويُسمح للمنشأة الاعتراف بأصل غير ملموس لحق المؤلف ولية تنازلات أخرى ذات علاقة أو اتفاقيات ترخيص كأصل منفرد، بشرط أن تكون ذات أعمار إنتاجية معقولة.

١ للمسرحيات، والأوبرا، ورقص الباليه #

٢ الكتب، والمجلات، والصحف، والأعمال الأدبية الأخرى #

٣ المصنفات الموسيقية مثل المقطوعات وكلمات الأغاني والأغاني الدعائية #

٤ الأفلام والصور الفوتوغرافية #

٥ المواد السمعية البصرية، بما في ذلك الأفلام وأفلام الموسيقى والبرامج التلفزيونية #

(د) الأصول غير الملموسة على أساس العقد

١ للترخيص، والأثرات، والإنفاقيات القائمة #

٢ للدعاية، أو البناء، أو الإدارة، أو الخدمة، أو عقود التوريد #

٣ اتفاقيات الإيجار #

٤ تصاريح البناء #

٥ اتفاقيات الامتياز #

٦ حقوق التشغيل والبت #

٧ حقوق الاستعمال مثل الحفر، الماء، الهواء، المعادن، قطع الأخشاب، سلطات حركة الطرق #

٨ عقود الخدمة مثل عقود تخدم الرهن #

إن عقود تخدم الأصول المالية تعتبر نوع محدد من الأصول غير الملموسة على أساس العقد. وفي حين أن التخدم متصل في كلفة الأصول المالية، فإنها تصبح أصلا (أو إلتزاما) مميزا:

(أ) عند فصلها تصادقيا عن الأصل المالي الأساسي من خلال البيع أو التوريق المالي للأصول مع استبقاء للتخدم؛ و

(ب) من خلال الشراء المنفصل وتولي التخدم.

إذا تم شراء قروض الرهن أو اللزم للمدينة ليطلاقة الإلتزام أو الأصول المالية الأخرى في إنماج الأعمال مع استبقاء للتخدم، فإن حقوق التخدم المتأصلة لا تعتبر أصلا غير ملموس منفصل لأن القيمة العادلة لحقوق التخدم تلك مشمولة في قياس القيمة للعائلة للأصل المالي المشترك.

٩ عقود للتوظيف التي هي عبارة عن عقود إنتفاعية من وجهة نظر صاحب العمل لأن أسعار تلك العقود أقل من قيمتها الحالية في السوق. #

(هـ) الأصول غير الملموسة على أساس التقنية

١ التقنية المشمولة ببراءة #

٢ برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية #

إذا كانت برمجيات الكمبيوتر وصيغ البرامج المشتركة في إنماج الأعمال محمية قانونيا، عن طريق مثلا براءة اختراع أو حق مؤلف، فإنها تستوفي معيار الحقوق التعاقدية القانونية لتحديد كصول غير ملموسة.

أما الأعمال المخفية فهي برمجيات مخزنة بشكل دائم على رقاقة ذاكرة القراءة - فقط كسلسلة من الصفائح الرقيقة أو الدوائر المتكاملة. ويمكن توفير الحماية القانونية للأعمال المخفية. وتستوفي أيضا الأعمال المخفية المشمولة بحماية قانونية والمشتراة في إنماج الأعمال معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة.

٣ التقنية غير المشمولة ببراءة *

٤ قواعد البيانات *

قواعد البيانات هي مجموعات من المعلومات، غالبا ما يتم تخزينها بشكل إلكتروني (على أكراس أو ملفات الكمبيوتر). وقاعدة للبيانات التي تشمل أصلا أصلية للمؤلف يمكن أن تستحق الحماية بموجب حق المؤلف. وإذا كانت قاعدة البيانات المشتركة في إنماج الأعمال محمية بحق المؤلف، فإنها تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة. وعلى أية حال، تتضمن قاعدة للبيانات نموذجيا معلومات تم إيجادها نتيجة للعمليات العادية للمنشأة، مثل قوائم العملاء، أو معلومات متخصصة مثل البيانات العلمية أو معلومات إلتزامية. أما قواعد للبيانات غير المحمية بحق المؤلف فيمكن، بل ويتم على الأغلب، تبادلها أو ترخيصها أو تأجيرها للآخرين إما بشكل كامل أو جزئيا. وبناءا عليه، حتى لو لم تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية لقاعدة للبيانات من الحقوق القانونية، إلا أن قاعدة البيانات المشتركة في إنماج الأعمال تستوفي معيار قابلية الفصل لتحديد كصول غير ملموس.

٥ الأسرار التجارية مثل المعادلات أو العمليات أو الوصفات السرية

إذا كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية من السر التجاري المشتري في إدماج الأعمال محمية قانوناً، فإن ذلك الأصل يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصل غير ملموس. وبخلاف ذلك، تستوفي الأسرار التجارية المشترة في إدماج الأعمال تعريف الأصل غير الملموس فقط إذا تمت تلبية معيار قابلية الفصل، وغالباً ما يكون الحال كذلك.

الأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إدماج الأعمال

توضح الأمثلة التالية الاعتراف وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال" بالأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إدماج الأعمال.

١ مثال

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على المورد في عملية معينة لإدماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠٢٤. ولدى المورد اتفاقية مدتها خمس سنوات لتوريد السلع المشتري. ويحتد كل من المورد والمنشأة الأم أن المشتري سوف يجدد اتفاقية المورد في نهاية العقد الحالي. وتوافقية لتوريد غير قابلة للفصل.

التحليل

تستوفي اتفاقية لتوريد (سواء كانت قابلة للإلغاء أم لا) معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصل غير ملموس، ويتم بالتالي الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وبالإضافة إلى ذلك، ولأن المورد يؤسس علاقته مع المشتري من خلال عقد معين، فإن علاقة العميل مع المشتري تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصل غير ملموس. ولهذا، يتم أيضاً الاعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية. ولدى تحديد القيمة العادلة لعلاقة العميل، تأخذ المنشأة الأم بعين الاعتبار افتراضات مثل التجديد المتوقع لاتفاقية لتوريد.

٢ مثال

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على المنشأة التابعة في عملية معينة لإدماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠٢٤. وتقوم المنشأة التابعة بتصنيع السلع في خطين متميزين من الأعمال - السلع الرياضية والإلكترونيات. وبشترى العميل من المنشأة التابعة كلا من السلع الرياضية والإلكترونيات. والمنشأة التابعة عقد مع العميل لتكون مزودة الحصري للسلع الرياضية. إلا أنه لا يوجد عقد لتوريد الإلكترونيات إلى العميل. وتعتقد كل من المنشأة التابعة والمنشأة الأم أن هناك علاقة عميل وحيدة شاملة بين المنشأة التابعة والعميل.

التحليل

يستوفي عقد التوريد الحصري للسلع الرياضية إلى العميل (سواء كان قليلاً للإلغاء أم لا) معيار الحقوق التعاقدية القانونية لتحديد كاصل غير ملموس، ويتم بالتالي الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته للعادلة بموثوقية. بالإضافة إلى ذلك، ولأن المنشأة التابعة تؤسس علاقتها مع العميل من خلال عقد معين، فإن العلاقة مع العميل تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. وبناءً عليه، يتم أيضاً الاعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته للعادلة بموثوقية. ولأن هناك علاقة واحدة مع العميل، فإن القيمة للعادلة لتلك العلاقة تشمل افتراضات ترتبط بعلاقة المنشأة التابعة مع العميل فيما يخص السلع الرياضية والإلكترونيات.

لكن إذا اعتقدت كل من المنشأة الأم والمنشأة التابعة أنه كانت هناك علاقات عملاء منفصلة مع العميل - ولحده للسلع الرياضية وأخرى للإلكترونيات - يمكن تقييم علاقة العميل فيما يخص الإلكترونيات من قبل المنشأة الأم لتحديد ما إذا تستوفي معيار قابلية الفصل لتحديد كاصل غير ملموس.

المثال ٣

خلفية

حصلت المنشأة "أ" على السيطرة على المنشأة "ب" في عملية معينة لإنعماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤. وتنفذ المنشأة "ب" الأعمال مع عملاءها من خلال طلبات الشراء والمبيعات فقط. وفي ٣١ كانون الأول ٢٠×٤، يكون لدى المنشأة "ب" سجل من طلبات الشراء من ٦٠% من عملائها، وجميعهم عملاء مكررون. ونسبة ٤٠% المتبقية من عملاء المنشأة "ب" هم أيضاً عملاء مكررون. إلا أن المنشأة "ب" كما في تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠×٤ لا يكون لديها أية طلبات شراء مفتوحة أو عقود أخرى مع أولئك العملاء.

التحليل

إن طلبات الشراء الواردة من ٦٠% من عملاء المنشأة "ب" (سواء كانت قابلة للإلغاء أم لا) تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس، ويتم بالتالي الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمتها للعادلة بموثوقية. بالإضافة إلى ذلك، ولأن المنشأة "ب" قد أسست علاقتها مع ٦٠% من عملاءها من خلال العقود، فإن علاقات العملاء تلك تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. ولذلك، يتم الاعتراف أيضاً بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة بشرط إمكانية قياس قيمته للعادلة بموثوقية.

ولأن المنشأة "ب" تمارس إنشاء العقود مع نسبة ٤٠% المتبقية من عملائها، فإن علاقتها مع أولئك العملاء تنشأ أيضاً من خلال الحقوق التعاقدية، ولهذا تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. وتتعترف المنشأة "أ" بعلاقة العميل هذه بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمتها للعادلة بموثوقية، رغم أن المنشأة "ب" لا يوجد لديها عقود مع أولئك العملاء في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

المثال ٤

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على شركة تأمين في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤. ولدى شركة التأمين محفظة تتألف من عقود تأمين على السيارات مدتها سنة واحدة قابلة للإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويجدد عدد متوقع معقول من حاملي الوثيقة عقود للتأمين للخاصة بهم كل سنة.

التحليل

لأن شركة التأمين تأسس علاقتها مع حاملي الوثيقة من خلال عقود التأمين، فإن علاقة العمل مع حاملي الوثيقة تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-للقانونية لتجديدها كأصل غير ملموس. وبناءً على ذلك، يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العمل بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية. وفي تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس لعلاقة العمل، تأخذ المنشأة الأم بعين الاعتبار تقديرات تجديد العقود والمبيعات التبادلية. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "لتخفيض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الأصل غير الملموس لعلاقة العمل.

وعند تحديد القيمة العادلة للإلتزام المتعلق بمحفظة عقود التأمين، تأخذ المنشأة الأم بعين الاعتبار تقديرات الإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"، لكنه لا يقتضي، عرضاً موسعاً يقسم القيمة العادلة لعقود التأمين المشتراة إلى عنصرين:

- (أ) إلتزاماً مقاساً وفقاً للسياسات المحاسبية لشركة التأمين بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها؛ و
- (ب) أصل غير ملموس، يمثل القيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التعاقدية المشتراة إلى الحد الذي لا يعكس فيه الإلتزام تلك القيمة العادلة. ويستثنى هذا الأصل غير الملموس من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. وبعد إدماج الأصول، يجب على المنشأة الأم قياس ذلك الأصل غير الملموس على أساس ينسجم مع قياس إلتزام التأمين ذو الصلة.

عمليات الإدماج بالشراء العكسي

توضح الأمثلة التالية تطبيق الإرشادات بشأن محاسبة الإدماج بالشراء العكسي المتوفر على أنه تطبيق إضافي في الفقرات ب١-ب١٥ من الملحق "ب" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "الإدماج الأصول".

مثال ٥

يوضح هذا المثال محاسبة الإدماج بالشراء العكسي الذي يتم فيه شراء المنشأة "أ"، وهي المنشأة التي تصدر أدوات حقوق الملكية وهي بالتالي المنشأة الأم للقانونية، في عملية إدماج بالشراء العكسي من قبل المنشأة "ب"، المنشأة التابعة للقانونية، في ٣٠ أيلول ٢٠٠١. ويتم إغفال محاسبة أية آثار لضريبة الدخل في هذا المثال:

الميزانية العمومية للمنشأة "أ" والمنشأة "ب" مباشرة قبل إدماج الأعمال

ب	أ	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٧٠٠	٥٠٠	الأصول المتداولة
٣,٠٠٠	١,٣٠٠	الأصول غير المتداولة
٣,٧٠٠	١,٨٠٠	
٦٠٠	٣٠٠	الالتزامات المتداولة
١,١٠٠	٤٠٠	الالتزامات غير المتداولة
١,٧٠٠	٧٠٠	
		حقوق المالكين
١,٤٠٠	٨٠٠	الأرباح المحتجزة
	٣٠٠	حقوق الملكية للصغيرة
٦٠٠		١٠٠ سهم عادي
٢,٠٠٠	١,١٠٠	٦٠ سهم عادي
٣,٧٠٠	١,٨٠٠	

معلومات أخرى

(أ) في ٣٠ أيلول ٢٠٠١، تصدر المنشأة "أ" ٢,٥٠٠ سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة "ب". ويبدل كلفة مساهمي المنشأة "ب" لسهمهم في المنشأة "ب". ولهذا، تصدر المنشأة "أ" ١٥٠ سهم عادي مقابل جميع الأسهم العادية البالغ عددها ٦٠ سهماً للمنشأة "ب".

(ب) تكون القيمة العادلة لكل سهم عادي للمنشأة "ب" في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ هي ٤٠ وحدة عملة. ويكون سعر السوق للمعلن للأسهم العادية للمنشأة "أ" في ذلك التاريخ هو ١٢ وحدة عملة.

(ج) تكون للقيم العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ" في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ هي نفس مبالغها المسجلة، باستثناء الأصول غير المتداولة. وتكون القيمة العادلة للأصول غير المتداولة للمنشأة "أ" في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ هي ١,٥٠٠ وحدة عملة.

حساب تكلفة إدماج الأعمال

نتيجة لإصدار المنشأة "أ" ١٥٠ سهم عادي، يملك مساهمو المنشأة "ب" ٦٠% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي ١٥٠ سهماً من أصل ٢٥٠ سهم صادر). ويملك مساهمو المنشأة "أ" نسبة ٤٠% المتبقية. ولو أن إدماج الأعمال حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" أسهم عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "أ" مقابل أسهمهم للعادية في المنشأة "أ"، كان يجب على المنشأة "ب" إصدار ٤٠ سهماً لتصبح نسبة حصة الملكية في المنشأة المندمجة بنفس المقدار. وعندها كان سيملك مساهمو المنشأة "ب" ٦٠% من أصل ١٠٠ سهم صادر عن المنشأة "ب"، وبالتالي ٦٠% من المنشأة المندمجة.

ونتيجة لذلك، تكون تكلفة إدماج الأعمال ١,٦٠٠ وحدة عملة (أي ٤٠ سهماً لكل منه قيمة عادلة مقداره ٤٠ وحدة عملة).

قياس الشهرة

يتم قياس الشهرة على أنها الزيادة في تكلفة إدماج الأعمال عن صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ". ولهذا تقاس الشهرة كما يلي:

وحدة عملة	وحدة عملة	تكلفة إدماج الأعمال
١,٦٠٠		صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ":
	٥٠٠	الأصول المتدولة
	١,٥٠٠	الأصول غير المتدولة
	(٢٠٠)	الالتزامات المتدولة
١,٣٠٠	(٤٠٠)	الالتزامات غير المتدولة
٣٠٠		الشهرة

للميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ أيلول ٢٠×١

وحدة عملة	
١,٢٠٠	الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة عملة + ٥٠٠ وحدة عملة]
٤,٥٠٠	الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٥٠٠ وحدة عملة]
٣٠٠	للشهرة
٦,٠٠٠	
٩٠٠	الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة]
١,٥٠٠	الإلتزامات غير للمتداولة [١,١٠٠ وحدة عملة + ٤٠٠ وحدة عملة]
٢,٤٠٠	
١,٤٠٠	حقوق المالكين
	الأرباح للمحتجزة
	حقوق الملكية الصادرة
٢,٢٠٠	٢٥٠ سهم عادي [٦٠٠ وحدة عملة + ١,٦٠٠ وحدة عملة]
٣,٦٠٠	
٦,٠٠٠	

(أ) وفقاً للفقرة ب٧(ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتم تحديد المبلغ المعترف به كأرباح حقوق ملكية صادرة في التبيقات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الاندماج [٦٠٠ وحدة عملة] إلى حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التابعة للقانونية مباشرة قبل اندماج الأعمال. غير أنه يجب أن يعكس هيكل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع أدوات حقوق الملكية الصادرة) هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم للقانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة الأم للقانونية لتتبع الاندماج.

حصة السهم من الأرباح

نفترض أن ربح المنشأة "ب" للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٠ كان ٦٠٠ وحدة عملة، وأن الربح الموحد للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ هو ٨٠٠ وحدة عملة. ولنفرض أيضاً أنه لم يحدث تغيير في عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة "ب" خلال الفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٠ وخلال الفترة من ١ كانون الثاني ٢٠×١ إلى تاريخ الاندماج بالشراء العكسي (٣٠ أيلول ٢٠×١).

ويتم حساب حصة السهم من الأرباح للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ كما يلي:

١٥٠	عدد الأسهم التي تعتبر متداولة للفترة من ١ كانون الثاني ٢٠×١ إلى تاريخ الاندماج بالشراء العكسي (أي عدد الأسهم التي تصدرها المنشأة "ب" في الاندماج بالشراء العكسي)
٢٥٠	عدد الأسهم المتداولة من تاريخ الاندماج بالشراء حتى ٣١ كانون الأول ٢٠×١
١٧٥	المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية للمتداولة $(250 + (12/9 \times 150))$ $(12/3 \times 175)$
٤,٥٧ وحدة عملة	حصة السهم من الأرباح [١٧٥/٨٠٠]

إن حصة السهم من الأرباح التي تم إعادة عرضها للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ هي ٤,٠٠ (أي ربح المنشأة ب' ٦٠٠) مقسوماً على عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة ب' في الإنماج بالشراء العكسي).

حقوق الأقلية

في المثال المذكور سابقاً، لنفرض أنه يتم تقديم ٥٦ من الأسهم العادية للمنشأة ب' فقط للتبادل بدلاً من جميع الأسهم البالغ عددها ٦٠. ولأن المنشأة ب' تصدر ٢,٥ سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة ب'، تصدر المنشأة ب' ١٤٠ سهماً فقط (بدلاً من ١٥٠). ونتيجة لذلك، يملك مساهمو المنشأة ب' ٥٨,٣% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي ١٤٠ سهماً من أصل ٢٤٠ سهماً صافراً).

ويتم حساب تكلفة إدماج الأعمال بافتراض أن الإنماج قد حدث على شكل إصدار المنشأة ب' أسهماً عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة ب' مقابل أسهمهم العادية في المنشأة ب'. وعند حساب عدد الأسهم التي كان يجب أن تصدرها المنشأة ب'، يتم إغفال حقوق الأقلية. ويملك مساهمو الأقلية ٥٦ سهماً في المنشأة ب'. ولكي يمثل هذا حصة ملكية بنسبة ٥٨,٣%، كان يجب على المنشأة ب' أن تصدر ٤٠ سهماً إضافياً. وحينها كان سيملك مساهمو الأقلية ٥٦ سهماً من أصل ٩٦ تصدرها المنشأة ب' وبالتالي ٥٨,٣% من المنشأة المندمجة.

ونتيجة لذلك، تكون تكلفة إدماج الأعمال ١,٦٠٠ وحدة عملة (أي ٤٠ سهم لكل منه قيمة عملة تبلغ ٤٠ وحدة عملة). وهو نفس المبلغ عند تقديم كافة الأسهم العادية للمنشأة ب' البالغ عددها ٦٠ سهماً للتبادل. ولا تتغير ببساطة تكلفة إدماج الأعمال لأن بعض مساهمي المنشأة ب' لا يشاركون في التبادل.

ويتم تمثيل حقوق الأقلية بأربعة أسهم من مجموع ٦٠ سهماً للمنشأة ب' التي لا يتم تبادلها بأشهر المنشأة ب'. وبناءً عليه، تبلغ حقوق الأقلية ٦,٧%. وتنعكس حقوق الأقلية للحصة التأسيسية لمساهمي الأقلية المبالغ المسجلة ما قبل الإنماج لصفالي أصول المنشأة التابعة للقانونية. ولهذا، يتم تحديد الميزانية العمومية الموحدة لتظهر حقوق أقلية بنسبة ٦,٧% من المبالغ المسجلة لما قبل الإنماج لصفالي أصول المنشأة ب' (أي ١٣٤ وحدة عملة أو ٦,٧% من ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

وتنعكس الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ حقوق الأقلية كما يلي:

وحدة عملة	الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة عملة + ٥٠٠ وحدة عملة]
١,٢٠٠	الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٥٠٠ وحدة عملة]
٤,٥٠٠	للشهرة
٣٠٠	
٦,٠٠٠	
٩٠٠	الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة]
١,٥٠٠	الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة عملة + ٤٠٠ وحدة عملة]
٢,٤٠٠	
١,٣٠٦	حقوق المالكين
٢,١٦٠	الأرباح المحتجزة [١,٤٠٠ وحدة عملة + ٩٢,٣%]
	حقوق الملكية الصادرة
	٢٤٠ سهم عادي [٥٦٠ وحدة عملة + ١,٦٠٠ وحدة عملة]
١٣٤	حقوق الأقلية
٣,٦٠٠	
٦,٠٠٠	

إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل

يوضح المثال التالي تطبيق الإرشادات بشأن إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل في الفترات ٥٨-٦٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال". ويتناول المثال بشكل محدد العمليات المتتالية لشراء الأسهم الذي ينتج عنها تضمين المنشأة المستثمر بها التي تمت محاسبتها سابقاً بالقيمة العادلة كمنشأة تابعة في البيانات المالية الموحدة.

ويتبع المثال مباشرة مناقشة النتيجة لتطبيق الإرشادات الواردة في الفترات ٥٨-٦٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على المثال الذي يفترض بأنه تم سابقاً محاسبة المنشأة المستثمر بها بسعر التكلفة أو من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية بدلاً من محاسبتها بالقيمة العادلة.

المثال ٦

يشترى المستثمر حصة ملكية بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها (شركة خدمات) في ١ كانون الثاني ٢٠١١ مقابل ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة نقدًا. وفي ذلك التاريخ، تبلغ القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها ١٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ويكون المبلغ المسجل لتلك الأصول هو ٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولا يكون لدى المنشأة المستثمر بها أية التزامات طارئة في ذلك التاريخ. وفيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة المستثمر بها في ١ كانون الثاني ٢٠١١ بالإضافة إلى القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد:

النقد والذمم المدينة الأراضي	المبلغ المسجلة وحدة عملة	القيم العادلة وحدة عملة
	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠
	٦,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠
	٨,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية الصادرة: ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم عادي	٥,٠٠٠,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٣,٠٠٠,٠٠٠	
	٨,٠٠٠,٠٠٠	

وخلال السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١١، تبلغ المنشأة المستثمر بها عن ربح مقداره ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لكنها لا تدفع أية توزيعات لأرباح. وبالإضافة إلى ذلك، ترتفع القيمة العادلة لأراضي المنشأة المستثمر بها بمقدار ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصل إلى ١١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. غير أن المبلغ الذي تعترف به المنشأة المستثمر بها فيما يخص الأراضي لا يتغير بحيث يبقى ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة المستثمر بها في ٣١ كانون الأول ٢٠١١ بالإضافة إلى القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد:

القيم العادلة	المبالغ المسجلة	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٨,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠	النقد والذمم المدينة
١١,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠	الأراضي
١٩,٠٠٠,٠٠٠	١٤,٠٠٠,٠٠٠	
	٥,٠٠٠,٠٠٠	حقوق الملكية الصادرة: ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم عادي
	٩,٠٠٠,٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	١٤,٠٠٠,٠٠٠	

وفي ١ كانون الثاني ٢٠٠٢، يشتري المستثمر حصة ملكية أخرى بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها مقابل ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة نقدًا، وبذلك يحصل على السيطرة. وقبل حصوله على السيطرة، لا يكون للمستثمر تأثير هام على المنشأة المستثمر بها، ويقوم بحسابه باستثماره المبني بنسبة ٢٠% بالقيمة العادلة مع لتغيرات في القيمة المشمولة في الربح أو الخسارة. ويكون للأسهم العادية للمنشأة المستثمر بها سعر محلي في السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ مقداره ٣٠ وحدة عملة لكل سهم*.

وخلال الفترة من ١ كانون الثاني ٢٠٠١ إلى ١ كانون الثاني ٢٠٠٢، بلغت حقوق الملكية الصادرة للمستثمر ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. إن الأصل الوحيد للمستثمر بعيداً عن استثماره في المنشأة المستثمر بها هو النقد.

حسابية الاستثمار المبني قبل الحصول على السيطرة

يتم قياس الاستثمار المبني للمستثمر بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بمبلغ ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. إلا أن الأسهم العادية البالغة ١,٠٠٠,٠٠٠ المنشأة المستثمر بها يكون لها سعر محلي في السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ مقداره ٣٠ وحدة عملة لكل سهم. وبناءً عليه يتم إعادة قياس المبلغ المسجل للاستثمار المبني للمستثمر بنسبة ٢٠% في البيانات المالية للمستثمر إلى ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١، مع الإعتراف بزيادة ٢,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في الربح أو الخسارة لتلك الفترة. وعليه تكون الميزانية العمومية للمستثمر في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١، قبل شراء حصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠%، كما يلي:

وحدة عملة	
٢٦,٥٠٠,٠٠٠	النقد
٦,٠٠٠,٠٠٠	الاستثمار في المنشأة المستثمر بها
٣٢,٥٠٠,٠٠٠	
٣٠,٠٠٠,٠٠٠	حقوق الملكية الصادرة
٢,٥٠٠,٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٣٢,٥٠٠,٠٠٠	

* وبناءً على ذلك، تكون رسملة السوق للمنشأة المستثمر بها في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ ما مقداره ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. غير أن المستثمر دفع ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مقابل لتسبة الإضافية (٦٠%) من الأسهم الصادرة والسيطرة على المنشأة المستثمر بها في ١ كانون الثاني ٢٠٠٢. ويشير هذا إلى أن المستثمر قد دفع علاوة كبيرة للسيطرة على المنشأة المستثمر بها.

محاسبة إدماج الأعمال

تنص الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد البيانات المالية ٣ على أنه عندما ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، تكون تكلفة الإدماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، مع تحديد تكلفة كل معاملة مفردة في تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بكل استثمار منفرد في البيانات المالية للمنشأة المشتري). وهذا يعني أن تكلفة إدماج الأعمال بالنسبة للمستثمر في هذا المثال هي إجمالي تكلفة حصة الملكية المبدئية بنسبة ٢٠% (٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) زائد تكلفة حصة الملكية اللاحقة بنسبة ٦٠% (٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)، بغض النظر عن حقيقة أن المبلغ المسجل للحصة المبدئية بنسبة ٢٠% قد تغير.

وبالإضافة إلى ذلك، ووفقاً للفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب معالجة كل معاملة على حدة لتحديد الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل. وبناءً عليه، يعترف المستثمر بالمبلغ التالي للشهرة في بياناته المالية الموحدة:

$$\begin{aligned} &\text{بالنسبة لحصة الملكية ٢٠\% بتكلفة ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة:} \\ &\text{الشهرة} = ٣,٥٠٠,٠٠٠ - [١٠,٠٠٠,٠٠٠ \times ٢٠\%] = ١,٥٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} \\ &\text{بالنسبة لحصة الملكية ٦٠\% بتكلفة ٢٢,٠٠٠,٠٠٠} \\ &\text{لشهرة} = ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ - [١٩,٠٠٠,٠٠٠ \times ٦٠\%] = ١٠,٦٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} \end{aligned}$$

وفيما يلي ورقة عمل للتوحيد للمستثمر (كافة المبالغ مبيّنة بوحدة العملة) مباشرة بعد شراء حصة للملكية الإضافية بنسبة ١٠% في المنشأة المستثمر بها، بالإضافة إلى تعديلات التوحيد والتفسيرات المتعلقة بها:

المستثمر	المنشأة المستثمر بها	تعديلات التوحيد	موجدة	
		مدین	دالان	
صافي الأصول التقيد والذمم المدينة	٤,٥٠٠	٨,٠٠٠	١٢,٥٠٠	
الاستثمار في المنشأة المستثمر بها	٢٨,٠٠٠	-	(٢) ٢,٥٠٠ (٣) ٣,٥٠٠ (٤) ٢٢,٠٠٠	
الأراضي	-	٦,٠٠٠	١١,٠٠٠	انظر الملاحظة (أ)
الشهرة	-	-	١٢,١٠٠	انظر الملاحظة (ب)
	<u>٣٢,٥٠٠</u>	<u>١٤,٠٠٠</u>	<u>٣٥,٦٠٠</u>	
حقوق الملكية الصادرة	٣٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	انظر الملاحظة (ج)
فائض إعادة تقييم الأصل	-	-	٦٠٠	انظر الملاحظة (د)
الأرباح المحتجزة	٢,٥٠٠	٩,٠٠٠	١,٢٠٠	انظر الملاحظة (هـ)
حقوق الأقلية	-	-	٣,٨٠٠	انظر الملاحظة (و)
	<u>٣٢,٥٠٠</u>	<u>١٤,٠٠٠</u>	<u>٣٥,٦٠٠</u>	

تعديلات التوحيد

مدين	دائن	
٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	(١) الأرضي فائض إعادة تقييم الأصل للاعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بالتقييم المعادلة في تاريخ الإلزام بالقرء
٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	(٢) الأرباح المحتجزة الإستثمار في المنشأة المستثمر بها إعادة بيان الإستثمار المبني بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها إلى سعر التكلفة
١,٠٠٠	٤٠٠	(٣) حقوق الملكية للصورة $[٥,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ فائض إعادة تقييم الأصل $[٢,٥٠٠ \times ٢٠\%]$ ^(١) الأرباح المحتجزة $[٢,٥٠٠ \times ٢٠\%]$ الشهرة
١,٥٠٠	١,٥٠٠	الإستثمار في المنشأة المستثمر بها للاعتراف بالشهرة في الإستثمار المبني بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها وتسجيل إلغاء ذلك الإستثمار مقابل أرصدة حقوق الملكية ذات العلاقة
٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	(٤) حقوق الملكية للصورة $[٥,٠٠٠ \times ٦٠\%]$ فائض إعادة تقييم الأصل $[٥,٠٠٠ \times ٦٠\%]$ الأرباح المحتجزة $[٩,٠٠٠ \times ٦٠\%]$ الشهرة
١٠,٦٠٠	٥,٤٠٠	الإستثمار في المنشأة المستثمر بها للاعتراف بالشهرة في الإستثمار اللاحق بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها وتسجيل إلغاء ذلك الإستثمار مقابل أرصدة حقوق الملكية ذات العلاقة
٢٢,٠٠٠	١,٠٠٠	(٥) حقوق الملكية للصورة $[٥,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ فائض إعادة تقييم الأصل $[٥,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ الأرباح المحتجزة $[٩,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ حقوق الأقلية (في حقوق الملكية للصورة) حقوق الأقلية (في فائض إعادة تقييم الأصل) حقوق الأقلية (في الأرباح المحتجزة) للاعتراف بحقوق الأقلية في المنشأة المستثمر بها

(١) يمثل فائض إعادة تقييم الأصل بمقدار ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة المبلغ الذي تتجاوز فيه القيمة المعادلة لأرض المنشأة المستثمر بها في تاريخ معاملة قبض الأولي مبلغها المسجل. وكان المبلغ المسجل للأرض في التاريخ الذي اشترى فيه المستثمر الحصة لمدينة بنسبة ٢٠% ما يساوي ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، لكن قيمتها المعادلة بلغت ٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ووفقا للفرع ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يجب معالجة كل معاملة على حدة لغرض تحديد مبلغ الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة المعادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

ملاحظات

ينتج عن تعديلات التوحيد أعلاه ما يلي:

(١) بيان صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بكامل قيمها المعادلة في التاريخ الذي يحصل فيه المستثمر على السيطرة على المنشأة للمستثمر بها. ويعني هذا أيضا بيان حقوق الأقلية بنسبة

٢٠% في المنشأة المستثمر بها بحقوق الأقلية ونسبتها ٢٠% من القيمة العادلة لاصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها.

(ب) الاعتراف بالمشورة من تاريخ الإنماج بالشراء بمبلغ يعتمد على معالجة كل معاملة تبادل على حدة واستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

(ج) تشمل حقوق الملكية الصادرة بمبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة حقوق الملكية الصادرة للمستثمر بمبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(د) فلتض إعادة تقييم الأصل بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا المبلغ ذلك الجزء من الزيادة في القيمة العادلة لاصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بعد شراء الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% التي تنسب إلى تلك الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% [٢٠% × ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة].

(هـ) رصيد أرباح محتجزة بمبلغ ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا المبلغ التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها بعد شراء المستثمر حصته المبدئية بنسبة ٢٠% التي تنسب إلى تلك الحصة بنسبة ٢٠% [٢٠% × ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة].

وبناءً على ذلك، فإن لُز تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على عمليات إنماج الأعمال التي تنطوي على عمليات متعاقبة لشراء الأسهم التي تمت فيها محاسبة الإستثمار سابقاً بالقيمة العادلة مع تضمين تغيرات القيمة في الربح أو الخسارة يؤدي إلى ما يلي:

- عكس التغيرات في القيمة العادلة لحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً (بحيث يتم إعادة بيان المبالغ المسجلة لحصص الملكية تلك إلى سعر التكلفة).
- شمل التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى بعد كل معاملة تبادل في البيانات المالية الموحدة لما بعد الإنماج إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً.

تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إذا تمت محاسبة المنشأة المستثمر بها سابقاً بسعر التكلفة أو من خلال استخدام أسلوب حقوق للملكية

وكما تم مناقشته سابقاً، تقتضي الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ قياس تكلفة إنماج الأعمال الذي ينطوي على أكثر من معاملة تبادل على أنها إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، مع تحديد تكلفة كل معاملة منفردة في تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بكل استثمار منفرد في البيانات المالية للمنشأة المشتري). وبناءً عليه، ويغض للنظر عما إذا تم محاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بسعر التكلفة، من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة، فإن تكلفة الإنماج بالنسبة للمستثمر هي إجمالي تكلفة حصة الملكية المبدئية بنسبة ٢٠% (٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) مضافاً إليها تكلفة حصة الملكية اللاحقة بنسبة ٦٠% (٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

بالإضافة إلى ذلك، ومرة أخرى بغض للنظر عما إذا كانت تتم محاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% بسعر التكلفة، من خلال تطبيق أسلوب حقوق للملكية أو بالقيمة العادلة، يجب معالجة كل معاملة على حدة بهدف تحديد مبلغ الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

وعليه، فإن أثر تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على أي عملية لإدماج أعمال تتطوي على عمليات متعلقة لشراء الأسهم من شأنه أن يتسبب بما يلي:

- عكس أية تغيرات في المبلغ المسجل لحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً (بحيث يتم إعادة بيان المبالغ المسجلة لحصص الملكية تلك إلى سعر التكلفة).
- شمل للتغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى بعد كل معاملة تبادل في البيانات المالية الموحدة لما بعد الاندماج إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً.

وتبعاً لذلك، فإن البيانات المالية الموحدة مباشرة بعد شراء المستثمر لحصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠% وحصوله على السيطرة على المنشأة المستثمر بها تكون هي نفسها بغض النظر عن الأسلوب المستخدم لمحاكاة الاستثمار المبني بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها قبل الحصول على السيطرة.

التغيرات في القيم المعينة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال

يوضح المثال التالي تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرة ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" بشأن إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال عندما تكون المنشأة المشتراة قد قامت، في نهاية الفترة الأولى بعد الإندماج، بمحاسبة إندماج الأعمال باستخدام القيم المؤقتة. ولا يتناول هذا المثال محاسبة أي من آثار ضريبية للخلل الناشئة عن التعديلات.

ويقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشتراة محاسبة إندماج الأعمال باستخدام القيم المؤقتة إذا كان بالإمكان تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بطول نهاية فترة الإبلاغ المالي التي تم فيها تنفيذ إندماج الأعمال. ويُطلب من المنشأة المشتراة الاعتراف بأية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية:

(أ) خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإندماج بالشراء؛ و

(ب) من تاريخ الإندماج بالشراء؛

وبناء عليه:

(١) يتم حساب المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد أو الالتزام أو الالتزام الطارئ الذي يتم الاعتراف به أو تحديده نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية كما لو أن قيمته العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء قد تم الاعتراف بها منذ ذلك التاريخ.

(٢) يتم تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٥٦ من تاريخ الإندماج بالشراء بمبلغ يساوي التعديل على القيمة العادلة في تاريخ شراء الأصل القابل للتحديد أو الالتزام أو الالتزام الطارئ، والذي يتم الاعتراف به أو تحديده.

(٣) يتم عرض المعلومات المقارنة المقدمة للفرات قبل إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال كما لو تم إتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الإندماج بالشراء. وهذا يتضمن أي استهلاك إضافي، أو إطفاء، أو آثار ربح أو خسارة أخرى معترف بها نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية.

٧ مثال

تعد المنشأة البيانات المالية للفرات السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ولا تقوم بإعداد بيانات مالية مرحلية. وكانت المنشأة هي المنشأة المشتراة في إندماج الأعمال بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠٠٤. سعت المنشأة إلى إجراء تعديل مستقل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي تم شراؤه في الإندماج. غير أنه لم يتم صياغة للتقدير بشكل نهائي في الوقت الذي أتمت فيه المنشأة بياناتها المالية السنوية لعام ٢٠٠٤. واعترفت المنشأة في بياناتها المالية السنوية لعام ٢٠٠٤ بقيمة عادلة مؤقتة للأصل مقدارها ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة مؤقتة للشهرة المشتراة مقدارها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وكان لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عمر إنتاجي متبقي في تاريخ الإندماج بالشراء مقدارها خمس سنوات.

وبعد أربعة أشهر من تاريخ الإنجماع بالشراء، استلمت المنشأة التقدير المستقل، والذي يبين أن القيمة العادلة للأصل في تاريخ الإنجماع بالشراء هي ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وكما هو مبين في الفقرة ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين على المنشأة المشتري الاعتراف بأي تعديلات على القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الإنجماع بالشراء.

وبناءً عليه، يجري تعديل في للبيانات المالية لعام ٢٠×٥ على المبلغ المسجل الإفتتاحي لبند الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقاس ذلك للتعديل على أنه تعديل للقيمة العادلة في تاريخ الإنجماع بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، مطروحاً منه الإستهلاك الإضافي الذي كان من الممكن الاعتراف به فيما لو تم الاعتراف بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ الإنجماع بالشراء منذ ذلك التاريخ (٥٠٠ وحدة عملة لإستهلاك مدته ثلاثة أشهر حتى تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠×٤). ويتم أيضاً تعديل المبلغ المسجل للشهرة لانخفاض القيمة في تاريخ الإنجماع بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويتم إعادة بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠×٤ لتعكس هذا للتعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة المتعلقة بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

ووفقاً للفقرة ٦٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تصحح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٤ بأنه قد تم تحديد المحاسبة المبدئية لإنجماع الأعمال بشكل مؤقت فقط، ونشر سبب كون الحالة كذلك. ووفقاً للفقرة ٧٣(ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تصحح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٥ عن مبالغ وتصويرات التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال فترة الإبلاغ المالي الحالية. وعليه تصحح المنشأة عما يلي:

- إزدياد القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإنجماع بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة مع انخفاض مقابل في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×٤ لتعكس هذا للتعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة المتعلقة بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

تصحيح الأخطاء

توضح الأمثلة التالية تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرتين ٦٢ و ٦٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشأن محاسبة تصحيح الأخطاء المتعلقة بالمحاسبة المبدئية لإنجماع الأعمال. ولا تتناول هذه الأمثلة محاسبة لية لآثر إضرورية الدخول ناشئة عن التعديلات.

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إما بوجود ثلاث استثناءات*، إجراء تعديلات على المحاسبة المبدئية لإنجماع الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة المبدئية فقط لتصحيح خطأ ما، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وبعد إتمام تلك المحاسبة، لا يمكن الاعتراف بالتعديلات بسبب لآثر التغيرات على التقديرات المحاسبية. ووفقاً

* ينطبق اثنين من تلك الاستثناءات الثلاث بالتعديلات على تكلفة إجماع الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبدئية لإلجماع الأعمال. ويتعلق الاستثناء الثالث بالإعتراف باللاحق من قبل المنشأة المشتري بأسول الضريبة الموجلة للمنشأة المشترية التي لم تلبس معايير الاعتراف المنفصل عاد المحاسبة المبدئية لإنجماع الأعمال.

لمعيار المحاسبة الدولي ٨، يتم الاعتراف بالتر التخفيض في التدوير المحاسبي بآخر مستقبلي. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ إرشادات حول تمييز تصحيح الأخطاء من التخفيضات في التقديرات المحاسبية.

٨ مثال

تعد المنشأة البيانات المالية للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ولا تقوم بإعداد بيانات مالية مرحلية. وكانت المنشأة هي المنشأة المشتركة في إنجماع الأعمال بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠٠١. وكجزء من المحاسبة المبدئية لذلك الإنجماع، اعترفت المنشأة بشهرة مقدورها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. والمبلغ المسجل للشهرة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ كان ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وخلال عام ٢٠٠٢، انضمت المنشأة وقوع خطأ يتعلق بالمبلغ الموزع مبدئياً على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات المشتركة في إنجماع الأعمال. وبالتحديد، يجب توزيع ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة من أصل ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وزعت مبدئياً على الشهرة على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان لها في تاريخ الإنجماع بالشراء عمر إئتلافي متبقي مقداره خمس سنوات. وكما هو مبين في الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة تصحيح الخطأ بالتر رجعي، وعرض البيانات المالية كما لو أن الخطأ لم يحدث أبداً من خلال تصحيح الخطأ في المعلومات المقارنة للفترة (الفترة) السابقة التي حدث فيها.

وبالتالي، جرى تعديل في البيانات المالية للعام ٢٠٠٢ على المبلغ المسجل الإئتلافي لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات. ويتم قياس التعديل على أنه تعديل للقيمة العادلة في تاريخ الإنجماع بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منه المبلغ الذي كان من الممكن الاعتراف به كاستهلاك لتعديل القيمة العادلة (١,٠٠٠ وحدة عملة لاستهلاك مدته ثلاثة أشهر حتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠١). ويتم أيضاً تعديل المبلغ المسجل للشهرة مقابل انخفاض القيمة في تاريخ الإنجماع بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة، ويعد بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠٠١ لتعكس هذا التعديل وتشمل الاستهلاك الإضافي بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تصح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠٠٢ عن طبعة الخطأ وأنه نتيجة لتصحيح ذلك الخطأ، تم إجراء تعديل على المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات. كما تصح المنشأة عما يلي:

- إزدياد القيمة العادلة لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإنجماع بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مع تخفيض مقابل في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠٠١ لتعكس هذا التعديل وتشمل الاستهلاك الإضافي بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١.

٩ مثال

يفترض هذا المثال نفس الحقائق الواردة في المثال ٨، باستثناء أن المبلغ الموزع مبدئياً على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات يتم تخفيضه بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصحيح الخطأ بدلاً من زيادته بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة. كما يفترض هذا المثال بأن المنشأة تحدد المبلغ المقابل للإسترداد للشهرة الإضافية بمقدار ١٧,٠٠٠ وحدة عملة فقط في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١.

وفي البيانات المالية للعام ٢٠×٢، يتم تخفيض المبلغ المسجل الإفتتاحي لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٩,٠٠٠ وحدة عملة، كونه يتم الاعتراف بتعديل القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منه ١,٠٠٠ وحدة عملة في مصروف الإستهلاك لفترة الثلاث أشهر حتى ٣١ كانون الأول ٢٠×١. ويتم زيادة المبلغ المسجل للشهرة بمقدار ١٧,٠٠٠ وحدة عملة، وهي زيادة القيمة في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منها خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة لتعكس أن المبلغ المسجل للتعديل يتجاوز مبلغه القابل للإسترداد. ويعاد بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتستثني الإستهلاك بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة وتشمل خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تفصح المنشأة في بياناتها المالية لعام ٢٠×٢ عن طبيعة الخطأ، وأنه نتيجة لتصحيح ذلك الخطأ، تم إجراء تعديل على المبلغ المسجل لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات. كما تفصح المنشأة عما يلي:

- انخفاض القيمة للعادلة لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإندماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مع زيادة مقلية في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتستثني الإستهلاك بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المعترف به خلال الفترة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ وتشمل خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة للشهرة المتعلقة بالمسئلة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

" عقود التأمين "

تتضمن هذه النسخة للتعديلات للنتيجة عن المعليير الدولية لإعداد للتقارير المالية الصادرة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ١٣

المقدمة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

عقود التأمين

الهدف

النطاق

المشتقات الضمنية

تجزئة مكونات الإيداع

الإعتراف والقياس

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعيير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

اختبار ملاءة الالتزام

إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين

تغيير السياسات المحاسبية

أسعار الفائدة الحالية في السوق

استمرار الممارسات الحالية

الحيطة

حوامش الاستثمارات المستقبلية

محمية لفظ

عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال إنماج أصول أو نقل محفظة

ميزات المشاركة الاختيارية

ميزات للمشاركة الاختيارية في عقود لتأمين

ميزات للمشاركة الاختيارية في الأدوات المالية

الإفصاح

توضيح المبالغ المعترف بها

طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين

تاريخ النفاذ والانتقال

الإفصاح

إعادة تحديد الأصول المالية

الملاحق

أ تعريف المصطلحات

ب تعريف عقد التأمين

ج التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

موافقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة السدولي ٣٩ والمعيار

الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

أساس الإستنتاجات

إرشادات التنفيذ

تم عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، بعنوان "عقود التأمين"، في الفقرات من ١ إلى ٤٥ والملاحق من (أ) إلى (ج)، وتتمتع كافة هذه الفقرات بنفس الصلاحية. وتبشر الفقرات المكتوبة بالخط الغامق إلى المبادئ الأولية. وقد كتبت المصطلحات المعروفة في الملحق (أ) بالخط العريض في أول مرة تظهر فيها في المعيار. كما تم شرح المصطلحات الأخرى من خلال قائمة مصطلحات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. وينبغي قراءة هذا المعيار ٤ في سياق أهدافه وليس الاستنتاج، والتمهيد للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية والإطار العام لتحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨^١ المبادئ المحاسبية والتفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء^٢ الأسس لاختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يعتبر هذا المعيار أول معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول عقود التأمين، وقد تنوعت السياسات المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين وتباينت تبعاً للممارسات في القطاعات الأخرى، وحيث أن العديد من الجهات ستبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٥، قام المجلس العالمي للمعايير المحاسبية بإصدار هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للأهداف التالية:

- (أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة عقود التأمين وذلك إلى حين إكمال المجلس للمرحلة الثانية من مشروعه لمتعلق بعقود التأمين.
- (ب) لإدخال للشرط المتمثل بضرورة قيام أية جهة تصدر عقود التأمين (شركة التأمين) بالتصريح عن البيانات المتعلقة بهذه العقود.

مقدمة ٢ يعتبر هذا المعيار معياراً للخطوة الثانية من المشروع حيث يلتزم المجلس بإكمال المرحلة ٢ دون تأخير وبمجرد التثبت من كافة المسائل المتعلقة بالمفاهيم والمسائل العملية ذات العلاقة وإكمال إجراءاته على النحو السليم.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة ٣ ينطبق هذا المعيار على كافة عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التأمين) التي تقوم المؤسسة بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها، وذلك باستثناء عقود معينة تخضع لمعايير دولية أخرى، كما أنه لا ينطبق على أصول والتزامات شركة التأمين كالأصول المالية والإلتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩/الأدوات المالية: الإعراف والقياس، كما أنه لا ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة.

مقدمة ٤ يستثني هذا المعيار شركة لتأمين مؤقتاً (أي خلال المرحلة ١ من المشروع) من بعض المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى بما فيها متطلب دراسة إبطاء العمل في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين وعلى كل حال فإن هذا المعيار:

- (أ) يمنع المخصصات المتعلقة بالمطالبات المحتملة بموجب عقود لم تدخل حيز التنفيذ في تاريخ الإبلاغ (كمخصصات الكوارث والتعويض الموزي).
- (ب) يتطلب اختباراً لكافية التزامات التأمين المعترف بها واختباراً انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين.
- (ج) يتطلب أن تحتفظ شركة التأمين بالتزامات التأمين في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها أو إلغائها أو حتى تنتهي صلاحيتها، وأن يتم تقديم التزامات التأمين دون معادلتها مع أصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

مقدمة ٥ يسمح هذا المعيار لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية الخاصة بعقود التأمين في حالة واحدة وهي المتمثلة بما إذا كانت بياناتها المالية تعرض معلومات أكثر صلة وليست أقل موثوقية، أو ليست ذات صلة ولكنها أكثر موثوقية وتحديداً لا يمكن لشركة التأمين أن تقوم بأي من الممارسات التالية على الرغم من أنها قد تقوم بالإستمرار بتطبيق سياسات محاسبية تتضمن هذه الممارسات:

- (أ) قياس التزامات التأمين على أسس غير مضمومة.

(ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمارات بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة كما يمكن أن تدل على هذه القيمة مقارنة بين الأتعاب الحالية التي يتم تقاضيها من قبل أشخاص آخرين يعملون في خدمات مشابهة.

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة للالتزامات للتأمين الخاصة بالشركات التابعة.

مقدمة ٦ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتقديم سياسات محاسبية تتضمن إعادة قياس الالتزامات للتأمين المخصصة بشكل متسق في كل فترة لتعكس نسب الفائدة السوقية الحالية (وإذا اختارت شركة التأمين ذلك: قياس التقديرات والفرصيات الحالية الأخرى). وبدون هذا السماح سيكون مطلوباً من شركة التأمين أن تطبق التغيير الحاصل على السياسات المحاسبية بشكل متسق على كل الإلتزامات المشابهة.

مقدمة ٧ لا تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد الحيلة الشديدة إلا أنها إذا قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيلة فليس عليها أن تقوم باتخاذ المزيد من تدابير الحيلة.

مقدمة ٨ هناك الفترض قابل للتقص يقول بأن البيانات المالية لشركة التأمين تصبح ذات صلة وموثوقة أفضل إن هي كتمت سياسة محاسبية تعكس هولمش الإستثمار المستقبلي في قياس عقود للتأمين.

مقدمة ٩ عندما تخير شركة التأمين سياساتها المحاسبية للالتزامات التأمين فقد تقوم بإعادة تصنيف بعض أو كافة أصولها المالية على أنها بقيمة عادلة ضمن الربع أو الضارفة

مقدمة ١٠ إن هذا المعيار:

(أ) يوضح أن شركة التأمين لا تحتاج لمحاسبة المشتقات الضمنية بشكل منفصل بقيمة عادلة إذا كانت المشتقات الضمنية تثبي تعريف عقد التأمين.

(ب) يتطلب من شركة التأمين أن تقوم بتجزئة مكونات الإيداع لبعض عقود التأمين (أي أن تقوم بمحاسبته بشكل منفصل) وذلك لتجنب إغفال أية أصول أو التزامات من ميزانيتها العمومية.

(ج) يوضح مدى لطابق الممارسة التي يطلق عليها أحيانا اسم (محاسبة الظل)،

(د) يسمح بتقديم موسم لعقود للتأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج الأعمال أو نقل المحفظة.

(هـ) يتناول جوانب محدودة من ميزات المشاركة الاختيارية التي تتضمنها عقود التأمين أو فسي الأدوات المالية.

مقدمة ١١ يتطلب هذا المعيار الدولي أن يساعد الإقصاص المستخدمين على فهم ما يلي:

(أ) المبالغ التي نشأت عن عقود التأمين في بيانات شركة التأمين المالية.

(ب) المبلغ والموعود وعدم الحتمية فيما يتعلق بالنتكفلات للتقديرة المستقبلية المتأثرة من عقود التأمين.

مقدمة ١٢ يجب أن تقوم المؤسسات بتطبيق هذا المعيار الدولي للفرترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، إلا أنها تشجع تطبيق المعيار قبل ذلك. ولا يجب على شركة التأمين أن تقوم بتطبيق بعض جوانب هذا المعيار على المعلومات المقارنة ذات العلاقة بالفرترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥.

الآثار المحتملة للمقترحات المستقبلية

مقدمة ١٣ يتوقع المجلس أن يقوم بإقرار مسودات عرض في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤ والتي ستقترح تعديلات على ما يلي:

- (أ) معاملة الضمانات المالية وعقود تأمين الدين؛ و
- (ب) الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي يسمح للمؤسسة بتحديد أصولها المالية والتزاماتها المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال حساب للربح أو الخسارة*.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

" عقود التأمين "

الهدف

١ إن الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من قبل أية مؤسسة تقوم بإصدار مثل هذه العقود (وهي التي تمت تسميتها في هذا المعيار بشركة التأمين وذلك حتى ينتهي المجلس من المرحلة ٢ من مشروعه المتعلق بعقود التأمين، وبشكل خاص فإن هذا المعيار يتطلب ما يلي:

- (أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة شركات التأمين المتعلقة بعقود التأمين.
- (ب) الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ ضمن البيانات المالية لشركة التأمين والتي تكون ناشئة عن عقود التأمين وتساعد مستعملي تلك البيانات المالية على فهم المبالغ والمواعيد وعدم التأكيد فيما يتعلق بالالتزامات النقدية المستقبلية المكتبة من عقود التأمين.

النطاق

٢ تقوم مؤسسة ما بتطبيق هذا المعيار الدولي على ما يلي:

- (أ) عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التأمين) التي تقوم بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها.

(ب) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الاختيارية (انظر الفقرة ٣٥). يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.

٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة تأمين أو الائتمالات التي أصدرتها شركة التأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والإفصاح" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧) وذلك باستثناء الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في الفقرة ٤٥.

٤ يجب على المؤسسة أن لا تطبق هذا المعيار على ما يلي:

- (أ) كفاءة المنتجات التي يصدرها مباشرة المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والائتمالات المحتملة").

(ب) أصول والائتمالات أرباب العمل بموجب لخطط الموضوعية لمصلحة العاملين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ المنفع المبني على أساس الأسهم) والائتمالات منقذة للتقاعد المبلغ عنها بموجب خطط منافع تقاعد محددة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير عن برنامج منافع التقاعد").

(ج) الحقوق أو الائتمالات التعاقدية التي تطرأ عن الاستعمال المستقبلي أو الحق باستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العقود، بدلات الإجراءات الطلوة والبنود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمتاجر التي يتضمنها التأجير المالي (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة").

(د) عقود الضمان إلا إذا كتبت الجهة المصدرة قد كتبت صراحة في السبق أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين وأنها استخدمت المحاسبة التي تطبق على عقود تأمين، وفي هذه الحالة يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي

٣٧ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه، ويمكن للجهة المصدرة إجراء هذا الاختيار عقداً تلو الآخر، إلا أن الاختيار لكل عقد غير قابل للنقض.

(هـ) البديل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في اندماج أصال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأصال").

(و) عقود التأمين المباشرة التي تحوزها المؤسسة (أي عقود التأمين المباشرة التي تكون فيها المؤسسة هي حامل الوثيقة). إلا أن على شركة التأمين المباشرة أن تطبق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التي بحوزتها.

٥ إغنايات تسهيل المرجعية، فإن هذا المعيار يصف أي مؤسسة تصدر عقد التأمين بصفتها شركة تأمين سواء أعتبرت شركة التأمين شركة تأمين للإغنايات للقانونية أو الرقابية أو لم تعتبر.

٦ إن عقد إعادة التأمين هو نوع من عقود التأمين وبالتالي فإن كافة الإشارات في هذا المعيار لعقود للتأمين تطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين.

المشتقات الضمنية

٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أي مؤسسة فصل بعض المشتقات الضمنية من عقدها الأساسي بقيمتها بقيمة عادلة مع تضمين الاختلافات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المشتقات الضمنية لعقد التأمين ما لم تكن المشتقات الضمنية بذاتها عقد تأمين.

٨ وكإستثناء من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على شركة التأمين أن لا تفصل وأن لا تقسم بقيمة عادلة خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن عقد التأمين نظير قيمة محددة (أو نظير قيمة مبنية على مقدار محدد ونسبة فائدة). وحتى إذا كان سعر الممارسة مختلفاً عن مقدار المبلغ المسجل لا تنزاع للتأمين الأساسي، إلا أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق على خيارات البيع المشروطة أو خيار التنازل النقدي المتضمن في عقد التأمين إذا كانت قيمة التنازل تختلف بسبب التباينات المالية (كسعر حقوق الملكية أو سعر السلعة أو المؤشر)، أو بسبب متغير غير مالي غير محدد بطرف من أطراف العقد، وكذلك ينطبق هذا المتطلب إذا كانت قدرة حامل الوثيقة على ممارسة خيار البيع المشروط أو خيار التنازل النقدي قد نشأت من خلال تغيير في مثل هذا المتغير (مثال: خيار البيع المشروط الذي يمكن ممارسته إذا وصل مؤشر السوق المالي إلى مستوى معين).

٩ تنطبق الفقرة ٨ بالتساوي على خيار التخلي عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة للمشاركة الاختيارية.

تجزئة مكونات الإيداع

١٠ تتضمن بعض عقود التأمين مكوناً تأمينياً ومكوناً إيداعياً، وفي بعض الحالات يكون مطلوباً من أو مسموحاً لشركة التأمين بتجزئة هذه المكونات:

(أ) لتجزئة مشروطة بنائية للشرطين للتأمين:

(١) إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل (بما فيه أي خيارات تنازل خفية) أي (دون أخذ المكون للتأميني بعين الاعتبار).

(٢) أن تكون السياسات المحاسبية الخاصة بشركة التأمين لا تتطلب تحديد كافة الإلتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي.

(ب) التجزئة مسموحاً بها وغير مشروطة إذا كان بإمكان شركة التأمين قياس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (أ) (١) وكانت كل سياسات المحاسبة الخاصة بها تتطلب الاعتراف بكافة الإلتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي بغض النظر عن الأسس المستعمل لقياس هذه الحقوق والإلتزامات.

(ج) التجزئة ممنوعة إذا لم يكن بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (أ/١).

١١ فيما يلي مثال على الحالة التي لا تتطلب فيها السياسات المحاسبية من شركة التأمين أن تعترف بجميع الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي: تتلقى شركة التأمين المباشرة تعويضاً عن الأضرار من معهد التأمين إلا أن العقد يلزم شركة التأمين المباشرة بإعادة دفع التعويض في السنوات للقائمة، وبشأن هذا الإلتزام عن المكون الإيداعي، وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين المباشرة تسمح بالاعتراف بهذا المكون كدخل دون تحديد الإلتزام الناشئ، فتكون التجزئة ولجبة.

١٢ لتجزئة العقد، على شركة التأمين:

(أ) تطبيق هذا المعيار على المكون التأميني.

(ب) تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي.

الاعتراف والقياس

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

١٣ إن الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" تحدد المعايير التي ينبغي أن تتبعها المؤسسة في إعداد سياسة محاسبية إذا لم يكن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منطبقاً بشكل محدد على أحد البود، إلا أن هذا المعيار يسمتي شركة التأمين من تطبيق هذه المعايير على سياساتها المحاسبية لما يلي:

(أ) عقود التأمين التي تصدرها (بما فيها تكاليف شراء الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كذلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و ٣٢)؛ و

(ب) عقود إعادة التأمين التي تحوزها.

١٤ وعلى كل حال فإن هذا المعيار لا يسمتي شركة التأمين من بعض تضمينات المعايير المنصوص عليها في الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ وبالتحديد فإن على شركة التأمين:

(أ) أن لا تعترف بأية مخصصات للمطالبات المستقبلية كمسؤولية إذا كانت هذه المطالبات ناشئة عن عقود تأمين لم تعد موجودة في تاريخ التقارير (كمخصصات الكوارث والتعويض الموازي).

(ب) أن يقوم بإجراء فحص لقياس المسؤولية الموصوف في الفقرات ١٥-١٩.

(ج) أن يزيل الإلتزام التأميني (أو جزءاً منها) من ميزانيته فقط عندما يتم إطفائها أي عندما يكون الإلتزام المحدد بالمقد قد تم الإبراء منه أو ألغى أو انقضى.

(د) أن لا تقوم بمعالجة ما يلي:

- (١) أصول إعادة التأمين في مقابل التزامات التأمين ذات العلاقة؛ أو
(٢) دخل أو نفقات عقود إعادة التأمين في مقابل المصروف أو الدخل المئكتي من عقود التأمين ذات العلاقة.

(هـ) أن تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين قد أنقصت (انظر الفقرة ٢٠).

إختيار ملاءة الإلتزام

١٥ على شركة التأمين أن تقم وفي كل تاريخ تقارير مالية ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية وذلك من خلال التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها. وإذا أظهر هذا التقويم أن المبلغ المسجل للإلتزامات التأمينية (نفقات شراء مختلفة أقل ملاءة وأصول غير ملموسة ذات علاقة، كذلك التي تمت مناقشتها في الفقرات ٣١ و ٣٢) غير كاف في ضوء التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن يتم الإعتراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٦ إذا قامت شركة التأمين بتطبيق اختبار الكافية الذي يلي متطلبات دنيا محددة، فإن هذا المعيار لا يفرض متطلبات إضافية. والمتطلبات الدنيا هي التالية:

- (أ) أن يتناول الإختبار التقديرات الحالية لكافة التدفقات النقدية التعاقدية، وتلك التدفقات النقدية ذات العلاقة تكاليف معالجة المطالبات والتدفقات النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية والضمانات.
(ب) إذا أظهر الإختبار أن المسؤولية غير كافية، فيتم الإعتراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٧ إذا كانت السبلات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب اختبار ملاءة الإلتزام يليها المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة (١٦) فإن على شركة التأمين:

- (أ) أن تحدد المبلغ المسجل للإلتزام التلخيصي ذي الصلة * مطروحا منه المبالغ المسجلة لما يلي:

(١) أي تكاليف شراء موجهة ذات علاقة؛ و

(٢) أي أصول غير ملموسة ذات علاقة كذلك التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة (انظر الفقرات ٣١ و ٣٢)، إلا أن أصول إعادة التأمين ذات العلاقة لا يتم أخذها بعين الإعتبار كون شركة التأمين يقوم بالمحاسبة المتعلقة بها بشكل منفصل (انظر الفقرة ٢٠).

(ب) تحديد ما إذا كان المبلغ الموصوف في الفقرة (أ) أقل من المبالغ المسجلة التي تكون مطلوبة لو كانت الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". وإذا كانت أقل من ذلك فإن على شركة التأمين أن تعترف بكامل الفرق في الربح أو للخسارة وفي انخفاض المبلغ المسجل من تكاليف شراء المختلفة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو زيادة للمبالغ المسجلة لالتزامات التأمين ذات العلاقة.

* إن الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة هي تلك الإلتزامات التأمينية (و تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة) والتي لا تتطلب السبلات المحاسبية لشركة التأمين اختبارا لملاءة الإلتزام يليها المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦

١٨ إذا كان اختبار ملاءمة الالتزام يُلبي المتطلبات الدنيا للفقرة ١٦ فإن من الواجب تطبيق المعيار على مستوى التجمع المحدد في الاختبار وإذا كان اختبار ملاءمة الالتزام لا يُلبي هذه المتطلبات الدنيا فلن المقارنة الموصوفة في الفقرة ١٧ يجب أن تتم على مستوى محفظة العقود التي تخضع لمخاطر مشابهة واسعة وتُجري إدارتها كمحفظة واحدة.

١٩ إن المقدار المنصوص عليه في الفقرة (١٧)(ب) (أي نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧) يجب أن يعكس هوامش الاستثمار المستقبلية (انظر الفقرات ٢٧-٢٩) حصريا في حالة كون المبلغ الموصوف في الفقرة (١٧)(أ) يعكس هذه الهوامش أيضا.

انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠ إذا كانت أصول إعادة التأمين لدى شركة التأمين المباشرة قد انخفضت قيمتها فإن على شركة التأمين المباشرة أن تخفض المقدار المسجل تبعاً لذلك ولن تعترف به كربح أو خسارة، وتخفض قيمة أصل إعادة التأمين في الحالات التالية حصراً:

- (أ) إذا كان هناك دليل موضوعي نشأ عن حدث طرأ بعد الاعتراف المبني بأصل إعادة التأمين بأن شركة التأمين المباشرة قد لا تتلقى كمل المبالغ المستحقة لها بموجب أحكام العقد؛ و
- (ب) أن يكون للحدث أثر ملموس بشكل يمكن الاعتماد عليه على المبالغ التي ستلقاها شركة التأمين المباشرة من معيد التأمين.

تغيير السياسات المحاسبية

٢١ تطبق الفقرات (٢٢-٣٠) على التغييرات التي تدخلها شركة التأمين التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى التغييرات التي تقوم بها شركة التأمين التي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

٢٢ لشركة التأمين أن تغير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين في حالة واحدة وهي إذا كانت التغييرات تجعل من البيانات المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات عملية اتخاذ القرار الاقتصادي لا أن تكون أقل موثوقية أو أن تكون أكثر موثوقية إنما ليست أقل تعلقاً بهذه الحاجات، وعلى شركة التأمين أن تقيس الملائمة والموثوقية بالاعتماد على المعايير المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ .

٢٣ لتبرير تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فإن على شركة التأمين أن تبين أن التغيير يقرب بياناته المالية من تلبية المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ إنمسا لا يشترط أن يؤدي التغيير إلى التزام كامل بهذه المعايير، وستتم مناقشة المسائل التالية لاحقاً:

- (أ) أسعار الفائدة الحالية في السوق (الفقرة ٢٤)؛
- (ب) استمرار الممارسات الحالية (الفقرة ٢٥)؛
- (ج) الحيلة (الفقرة ٢٦)؛
- (د) هوامش الاستثمار المستقبلية (الفقرات ٢٧-٢٩)؛ و
- (هـ) محاسبة لظل (الفقرة ٣٠).

أسعار الفائدة الحالية في السوق

٢٤ مع أن ذلك غير مشروط، يسمح لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بحيث تقوم بإعادة قياس التزامات* إعادة التأمين المخصصة لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق ولتعترف بالتغييرات في تلك

* في هذه الفقرة، تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاستهلاك الموجلة ذات العلاقة والأمور غير الملموسة ذات العلاقة، مثل تلك التي تم مناقشتها في الفقرتين ٣١ و ٣٢.

الإلتزامات في جانب الربح أو الخسارة، وفي هذا الوقت يمكن لشركة التأمين أيضا أن تقدم سياسات محاسبية تتطلب تغييرات حالية أخرى وفرضيات للإلتزامات المحددة. يسمح الاختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متناسق مع كافة الإلتزامات المشابهة كما قد يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨. وإذا حدثت شركة لتأمين الإلتزامات لهذا الاختيار فإن عليها أن تستمر بتطبيق نمط الفقدان السوقية الحالية (بالإضافة إلى التقديرات والفرضيات الحالية الأخرى إذا كان ذلك منطبقا) بشكل متناسب وفي كافة الفترات ولكافة الإلتزامات إلى أن يتم إطفائها.

إستمرار الممارسات الحالية

٢٥ يمكن لشركة التأمين الإستمرار بالممارسات التالية إلا أن تقديم أي منها لا يلبي للفقرة ٢٢:

- (أ) قياس الإلتزامات التأمينية على أساس غير مخصصة.
- (ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار يزيد عن القيمة العادلة التي تتضمنها المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها العاملون الآخرون في خدمات مشابهة في السوق، حيث من الممكن أن تكون القيمة العادلة لبدءا لهذه الحقوق التعاقدية تساوي للتكاليف الأصلية المدفوعة، هذا ما لم تكن أتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية والتكاليف ذات العلاقة خارج نطاق معطيات السوق القابلة للمقارنة.
- (ج) في حال استعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف للشراء المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة إن وجدت) للشركات التابعة باستثناء ما يسمح به بموجب الفقرة ٢٤، وإذا لم تكن هذه السياسات المحاسبية موحدة فإن لشركة التأمين تغييرها ما لم يؤدي التغيير إلى زيادة تباين السياسات المحاسبية وعلى أن يلبي أيضا باقي متطلبات هذا المعيار.

الحيلة

٢٦ تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة الحيلة الزائدة عن الحاجة، إلا أنه إذا كانت شركة التأمين قد قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيلة فلا تكون مطلوبة بالمزيد منها.

هوامش الإستثمارات المستقبلية

٢٧ لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة هوامش الإستثمار المستقبلية إلا أن هناك افتراض قابل للنقض بأن بيانات شركة التأمين المالية تكون أقل ملائمة وموثوقة إن هي قدمت سياسة محاسبية تحس هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس عقود التأمين ما لم تكن هذه الهوامش تؤثر على الدفعات التعاقدية. وفيما يلي مثالان على السياسات المحاسبية التي تعكس هذه الهوامش:

- (أ) استعمال عمل خصم يعكس للعائد المقرر على أصول شركة التأمين؛ أو
- (ب) إبراز العائدات على هذه الأصول على معمل عائد مقدّر وخصم هذه العوائد المقدمة على معمل مختلف وتضمين الناتج في قياس المسؤولية.

٢٨ يمكن لشركة التأمين أن يتطلب على الافتراض القليل للنقض المنصوص عليه في الفقرة ٢٧ في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون مكونات تغيير السياسة المحاسبية الأخرى تزيد من ملائمة وموثوقية البيانات الناتجة عن إدخال هوامش الإستثمار المستقبلية، وعلى سبيل المثال ظننفس أن السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين لعقود التأمين تتضمن افتراضات حيلة زائدة تم وضعها مع ابتداء هوامش الإستثمار المستقبلية ومعدل الخصم الذي اشتراطته جهة تنظيمية دون إشارة مباشرة إلى ظروف السوق وباستبعاد بعض الضمانات والخيارات الضمنية، فقد تقوم شركة التأمين بإعداد بياناتها المالية على نحو أكثر ملائمة وأقل موثوقية من خلال التحول إلى أسس موجهة نحو الإستثمار المحاسبية تكون مستعملة بشكل واسع وتتضمن ما يلي:

- (أ) التقديرات والفرصيات الحالية؛
- (ب) تكيف معقول (إنما لا يتضمن درجة زائدة من الحيلة) يعكس المخاطرة وعدم التأكد؛
- (ج) قياسات تعكس القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات الضمنية؛ و
- (د) معدل خصم موافي حالي حتى وإن كان معدل الخصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين.

٢٩ يستعمل في بعض أساليب القياس معدل الخصم لتحديد القيم الحالية لهوامش الربح المستقبلية ومن ثم تستند هوامش الربح هذه إلى فترات مختلفة وذلك باستعمال معادلة معينة. وفي هذه الأساليب يؤثر معدل الخصم على قياس المسؤولية بشكل غير مباشر، وتحديدًا فإن استعمال عامل خصم أقل مناسبة يكون ضئيل الأثر أو لا يكون له أثر على قياس المسؤولية ابتداءً، إلا أنه وفي الأساليب الأخرى يحدد معدل الخصم قياس المسؤولية بشكل مباشر في الحالة الأخيرة، وبسبب كون إدخال معدل الخصم المبني على الأصول ذو تأثير أكثر جوهرية، من غير المحتمل أن تتمكن شركة التأمين من التغلب على الافتراض القابل للحض المنصوص عليه في الفقرة (٢٧)

محاسبة الظل

٣٠ في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) لتزاماتها للتأمينية، (ب) نفقات الشراء الموجلة ذات العلاقة و(ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كذلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و٣٢، ويسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المعترف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الاعتراف بالتكيف ذو العلاقة للإلتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء الموجلة أو الأصول غير الملموسة) في حق الملكية في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة معترف بها بشكل مباشر في حق الملكية، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة

٣١ من أجل الالتزام بأحكام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأصول" فإن على شركة التأمين في ميعاد الشراء أن تقيم بالقيمة المعادلة للالتزامات للتأمين التي تتحملها وأصول التأمين التي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال، إلا أنه يسمح لشركة التأمين - إلا أنها غير ملزمة بذلك - باستعمال تقديم موحد بفصل للقيمة المعادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى المكونين التاليين:

- (أ) للترام يقاس بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية لعقود التأمين التي تصدرها؛ و
- (ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة المعادلة للحقوق التعاقبية للتأمينية التي تم الحصول عليها والالتزامات للتأمينية و (٢) المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (أ)، ويجب أن يتفق القياس لللاحق لهذا الأصل مع قياس الالتزام للتأميني ذي العلاقة.

٣٢ لشركة التأمين الذي تتلقى محفظة عقود تأمين أن تلجأ إلى التقديم الموسع المنصوص عليه في الفقرة (٣١).

٣٣ إن الأصول غير الملموسة الموصوفة في الفقرة ٣١ و ٣٢ مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاجات العملاء التي تعكس توقع عقود مستقبلية ليست جزءاً من الحقوق التعاقبية التأمينية والالتزامات التعاقبية للتأمينية الموجودة في تاريخ اندماج الأصول أو نقل المحفظة.

مميزات المشاركة الاختيارية

مميزات المشاركة الاختيارية في عقود التأمين

٣٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة اختيارية وعطرس مضمون. وينطبق التالي على مصدر الحد:

(أ) يجوز له - إلا أنه غير ملازم بذلك - أن يعترف بالعنصر المضمون بشكل منفصل عن ميزة المشاركة الاختيارية. وإذا لم تقوم شركة التأمين بالإعتراف بهما بشكل منفصل فسين عليها أن تصنف العقد بكامله كالتزام. وإذا قام بتصنيفهما بشكل منفصل فإن عليه أن يصنف العنصر المضمون كالتزام.

(ب) عليه - إذا اعترف بميزة المشاركة الاختيارية بشكل منفصل عن العنصر المضمون - أن يصنف هذه الميزة إما كالتزام أو كعنصر ملكية منفصل، ولا يحدد هذا المعيار كيف تحدد شركة التأمين ما إذا كانت الميزة للترام أو حق ملكية. ولشركة تأمين أن تفصل هذه الميزة إلى التزام وحق ملكية، وعليها أن تلجأ إلى سياسة محاسبية تتناسب مع هذا الفصل، وعلى شركة التأمين أن لا تصنف هذه الميزة في فئة ومبسطة لا تكون فيها لا التزام ولا حق ملكية.

(ج) يجوز له أن يعترف بكافة المزايا التي يتم تحصيلها كعوائد دون فصل أي قسم ينطبق بمكون حق الملكية. ويجب أن يتم الاعتراف بالتغييرات الناتجة في العنصر المضمون وفي القسم المعترف كالتزام من ميزة المشاركة الاختيارية كبيع أو خسارة. وإذا تم تصنيف ميزة المشاركة للتأمينية كلا أو جزءاً كحق ملكية، فإن جزءاً من الربح أو الخسارة يمكن أن ينسب إلى هذه الميزة (على نفس النحو الذي ينسب فيه هذا الجزء إلى حقوق الأقلية). وعلى شركة

التأمين أن تعترف بالجزء من الربح أو الخسارة المنسوب إلى أي مكون حق ملكية ذو ميزة مشاركة اختيارية كتوزيع الربح أو الخسارة ولكن ليس كنقل أو مصروف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية").

(د) عليه أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أية مستحقات خفية (بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩) إذا تضمنها العقد.

(هـ) عليه - وبخصوص كافة الإعتبارات غير المنصوص عليها في الفقرات ١٤-٢٠ و ٣٤ (أ-ب) - أن يستمر في سياساته المحاسبية الحالية بالنسبة لهذه العقود ما لم يغير هذه السياسات على نحو يتماشى مع الفقرات (٢١-٣٠).

ميزات المشاركة الإختيارية في الأدوات المالية

٣٥ تنطبق متطلبات الفقرة ٣٤ أيضا على الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية، وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) إذا صنفت شركة التأمين كامل ميزة المشاركة الإختيارية كالإلتزام فإن عليها أن تقوم بإجراء اختيار الملاءة المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ لكامل العقد (أي على العنصر المضمون و ميزة المشاركة الإختيارية) وليس على شركة التأمين أن تحدد المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون.

(ب) إذا صنفت شركة التأمين كل أو جزء من هذه الميزة كمكون حق ملكية منفصل فإن الإلتزام المعترف بها لكامل العقد يجب أن لا يقل عن المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. كما يجب أن تتضمن القيمة الهامة لخيار التنازل عن العقد إلا أنه يجب أن لا يتضمن قيمة الوقت إذا كانت الفقرة ٩ تستثني هذا الخيار من القياس بالقيمة العادلة، وليس على شركة التأمين أن تصرح بالقيمة التي تنتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون، وليس عليها أن تبين هذا المقدار منفصلا، كما ليس عليها أن تحدد المقدار إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

(ج) وعلى الرغم من أن هذه العقود هي أدوات مالية فإن لشركة تأمين أن تستمر بالإعتراف بمزايا هذه العقود كإيراد وأن تعترف بالزيادة الناتجة عن تسجيل المبلغ المسجل كالإلتزام.

(د) بالرغم من أن هذه العقود هي أدوات مالية فإن على الجهة المصدرة التي تطبق الفقرة ٢٠ (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على العقود التي لها خاصية المشاركة بناء على التقدير الشخصي، الإقصاص عن إجمالي مصروف الفائدة المعترف به في الربح أو الخسارة، إلا أنها ليست بحاجة لأن تحسب مصروف الفائدة هذا باستخدام أسلوب الفائدة الساري للمفعول.

الإفصاح

توضيح المبالغ المعترف بها

٣٦ على شركة التأمين أن توضح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في بيلانها المالية.

٣٧ لتلبية متطلبات الفقرة ٣٦، على شركة التأمين أن توضح عما يلي:

- (أ) سياساتها المحاسبية لعقود التأمين والأصول ذات العلاقة والدخل والمصروف.
- (ب) الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والالتخفيضات النقدية إذا كانت تعرض بيانات التخفيضات النقدية باستعمال الأسلوب المباشر) الناشئة عن عقود التأمين. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان شركة التأمين هي شركة تأمين مباشرة فإن عليها أن توضح عما يلي:
 - (١) الأرباح والخسائر المعترف بها كربح أو خسارة في شراء إعادة للتأمين؛ و
 - (٢) الإطفاء للمدة والمبلغ الذي يبقى غير مستهلك في بداية ونهاية المدة إذا كانت شركة التأمين المباشرة تؤجل وتطفي الأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين.
- (ج) الإجراءات المتبعة لتحديد الفرضيات ذات الأثر الأكبر على قياس لمبالغ المعترف بها المنصوص عليها في الفقرة (ب)، وعندما يكون ذلك ممكناً فإن على شركة التأمين أن تقدم إيصاحات كمية لهذه الفرضيات،
- (د) أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة من أجل قياس الأصول التأمينية والإلتزامات التأمينية بحيث تبين بشكل منفصل أثر كل تغيير إذا كان ذا أثر مادي على البيانات المالية.
- (هـ) تسوية التغييرات في الإلتزامات التأمينية وأصول إعادة التأمين وتكاليف لشراء ذات العلاقة، إن وجدت.

طبيعة ومدى المخاطر الناتج من عقود التأمين

٣٨ يجب على شركة التأمين أن توضح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم بيلانهم المالية لتقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج من عقود التأمين.

٣٩ من أجل الوفاء بمتطلبات الفقرة ٣٨ على شركة التأمين أن توضح عما يلي:

- (أ) أهدافها وسياساتها وإجراءاتها من إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين ووثائق التأمين من أجل تخفيف هذه المخاطر.
- (ب) إتم إغاثها]
- (ج) المعلومات المتعلقة بالمخاطر التأمينية (قبل وبعد تخفيف المخاطر بواسطة إعادة التأمين) بما في ذلك للمعلومات المتعلقة بما يلي:
 - (١) الحساسية لمخاطر التأمين (انظر الفقرة ١٣٩).
 - (٢) تركيز مخاطرة التأمين، بما في ذلك وصف لكيفية تحديد الإدارة لمثل هذا التركيز،

ووصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال نوع الحدث المؤمن عليه أو المنطقة الجغرافية أو العملة).

(٣) المطالبات القطعية مقارنة مع التقديرات السابقة (أي تطور المطالبات)، ويجب أن يرجع الإصلاح عن تطور المطالبات إلى فترة نشوء أول مطالبة مادية لا يزال يشوبها عدم الوضوح فيما يتعلق بمبلغ ومواعيد دفع هذه المطالبة دون أن تتراجع لأكثر من عشر سنوات. ولا تحتاج شركة التأمين للإصلاح عن هذه المطالبات فيما يتعلق بالمطالبات التي يشوب مبلغها وميعاد استحقاقها عدم الوضوح الذي يزول عادة خلال سنة.

(د) معلومات حول مخاطر لإتقان السيولة ومخاطرة السوق التي تتطلبها الفقرات ٢١-٢٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، غير أن:

(١) شركة التأمين ليست بحاجة لتقديم تحليل الاستحقاق الذي تتطلبه الفقرة ٣٩ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا أفصحت عن معلومات حول التوقيت المقرر لصافي التكاليف النقدية الصادرة الناجمة عن إلتزامات التأمين المعترف بها بدلا من ذلك، ومن الممكن أن يأخذ ذلك شكل تحليل في التوقيت المقرر للمبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

(٢) إذا استخدمت شركة التأمين أسلوبا بديلا لإدارة الحسابية لظروف السوق مثل تحليل القيمة الضمنية فإنه يمكنها استخدام تحليل الحسابية هذا لتلبية المتطلب في الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وعلى شركة التأمين هذه أن تقدم الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٤١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

(هـ) المعلومات المتعلقة بالتعرض لمخاطر نسبة الفائدة أو مخاطر السوق ضمن المشتقات الضمنية التي يتضمنها عقد التأمين الأصلي إذا كانت شركة التأمين غير مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم يتم بذلك.

١٣٩ للامتثال للفقرة ٣٩ (ج) (١) على شركة التأمين الإفصاح عن (أ) أو (ب) كما يلي:

(أ) تحليل الحسابية يبين كيفية تأثير الربح أو الخسارة وحقوق الملكية أو أن التغيرات في متغير للمخاطرة ذو العلاقة التي كانت ممكنة بشكل معقول في تاريخ الميزانية العمومية حدثت واستخدمت الأساليب والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحسابية وأية تغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والافتراضات، غير أنه إذا استخدمت شركة التأمين أسلوبا بديلا لإدارة الحسابية لظروف السوق مثل تحليل القيمة الضمنية فإنها من الممكن أن تبيّن هذا المتطلب بالإفصاح عن تحليل للحسابية للبيدول هذا والإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٤١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

(ب) معلومات كمية حول الحسابية، ومعلومات حول هذه الأحكام والشروط لعقود التأمين التي لها أثر جوهري على مبلغ وتوقيت، وعدم التيقن بشأن التكاليف المستقبلية لشركة التأمين.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٤٠. تطبيق الأحكام الانتقالية في الفترات ٤١-٤٥ على أية مؤسسة تطبق حالياً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما تطبق هذا المعيار للمرة الأولى بالإضافة إلى المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى (التي تتبناها للمرة الأولى).

٤١. على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار على المدد السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، وتشجع التطبيق المبكر. وإذا قامت المؤسسة بتطبيق هذا المعيار على فترة سابقة فإن عليها الإفصاح عن هذا للتطبيق.

٤١ | **عقود الضمان المالي** (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) لصادرة في أغسطس ٢٠٠٥ عدلت الفقرات ٤ (د)، ب ١٨ (ز)، ب ١٩ (و)، وعلى المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذه التعديلات لفترة مبكرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢^(٢) في نفس الوقت.

الإفصاح

٤٢. لا تحتاج المؤسسة لتطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار على المعلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥ باستثناء الإفصاح الذي تشترطه الفقرة ٣٧ "أ" و "ب" فيما يتعلق بالبيانات المحاسبية والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والكتشفات للفقيدة إذا تم استعمال الأسلوب المباشر).

٤٣. إذا لم يكن من العملي تطبيق المتطلب المحدد للورد في الفقرات ١٠-٣٥ على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥ فإن على المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق. إن تطبيق اختبار ملائمة الإلتزام في الفقرات (١٥-١٩) على هذه المعلومات المقارنة قد يكون غير عملي في بعض الأحيان إلا أنه من المستبعد أن يكون غير عملي تطبيق المتطلبات الأخرى للفقرات ١٠-٣٥ على هذه المعلومات المقارنة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ معنى عبارة "غير عملي".

٤٤. عند تطبيق الفقرة ٣٩-ج-٣ ليس على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتطور المتطلبات التي نشأت قبل خمس سنوات سابقة على نهاية أول سنة مالية تطبق فيها هذا المعيار، كما أنه من غير العملي عندما تطبق المؤسسة هذا المعيار للمرة الأولى أن تقوم بتحضير البيانات المتعلقة بتطور المطالبات التي طرأت قبل بداية الفترة السابقة التي قدمت فيها للمؤسسة معلومات مقارنة كاملة تلبي هذا المعيار، وعلى المؤسسة أن تفصح عن هذا للتطبيق.

إعادة تحديد الأصول المالية

٤٥. عندما تقوم شركة التأمين بتغيير سياساتها التأمينية فيما يتعلق بالإلتزامات التأمينية فإن من المسموح - إلا أنه غير مطلوب - أن تتم إعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية على أساس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وتكون إعادة التصنيف مسموحة إذا غيرت شركة التأمين سياساتها المحاسبية عند تطبيقها لهذا المعيار للمرة الأولى، وإذا قامت بإجراء تغيير لاحق على سياساتها على النحو المسموح به في الفقرة ٢٢. تعتبر إعادة التصنيف تغييراً في السياسة المحاسبية وبالتالي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٨.

* عندما تطبق المنشأة لمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ مستندل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

الملحق أ

تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

شركة التأمين المباشرة	حامل وثيقة التأمين بموجب عقد إعادة تأمين.
المكون الإيداعي	المكون للتعاقد الذي لا تتم محاسبته كمشتق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كانت أداة منفصلة.
عقد التأمين المباشر	عقد التأمين الذي لا يكون عقد إعادة تأمين.
ميزة المشاركة الاختيارية	الحق للتعاقد بالحصول على المنافع التالية كإضافة إلى المنافع المضمونة:
	(أ) التي يرجح أن تكون جزءاً أساسياً من مجموع المنافع التعاقدية؛
	(ب) التي يكون مبلغها أو وقت أدائها علاناً لتقدير شركة التأمين؛ و
	(ج) التي قللت تعاقداً على أساس ما يلي:
	(١) الفوائد بوعاء محدد أو بنوع محدد من العقود؛
	(٢) عوائد الاستثمار المحققة و/أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين؛ أو
	(٣) الربح أو الخسارة للشركة أو الصنف أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد.
القيمة العادلة	المبلغ الذي يمكن استبدال الأصل به أو الذي تتم به تسوية الالتزام فيما بين أطراف عارفة وراضية بمعاملة على أساس تجاري.
عقد الضمان المالي	عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها لأن مدتها معينة لا يقوم بالدفع عند استحقاقه حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.
المخاطر المالية	مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي على واحد أو أكثر من معدلات الفائدة المصدرة أو على سعر الأداة المالية أو سعر السلعة أو سعر صرف العملة الأجنبية أو مؤشر أسعار أو معامل الائتمان أو مؤشر لائتمان أو أي متغير آخر ويشترط في حال كون المتغير غير مالي أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لأحد أطراف العقد.
المنافع المضمونة	الدفعات أو المنافع الأخرى التي يكون لحامل الوثيقة أو للمستثمر حقوق غير مشروطة فيها ولا تكون محلاً للسلطة التقديرية لشركة تأمين.

العناصر المضمون	الالتزام بدفع المنافع المضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على ميزة للمشاركة الاختيارية.
أصول التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقد التأمين.
عقد التأمين	العقد الذي يقول بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) بخطر تأميني هام من طرف آخر (حامل الوثيقة) بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد الوقوع (للحدث المؤمن منه) والذي يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة (انظر الملحق (ب) للإسترشاد حول هذا التعريف.
الالتزام التأميني	صافي الالتزامات التأمينية على شركة التأمين بموجب عقد التأمين.
مخاطر التأمين	المخاطر غير المالية التي تنتقل من حافز العقد إلى شركة للتأمين.
الحدث المؤمن منه	للحدث المستقبلي غير مؤكد الوقوع الذي يغطيه عقد التأمين والذي يخلق المخاطرة التأمينية.
شركة التأمين	الطرف الملزم بموجب عقد التأمين بتعويض حامل الوثيقة في حال تحقق الحدث المؤمن منه.
اختبار ملاحة الالتزام	تقديم ما إذا كانت المبلغ المسجل للالتزام التأميني بحاجة إلى زيادة (أو أن المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو انخفاض الأصول غير الملموسة) بناء على مراجعة لتدفقات النقدية.
حامل الوثيقة	الطرف صاحب الحق بالتعويض بموجب عقد التأمين في حال تحقق الحدث المؤمن منه.
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين للمباشرة بموجب عقد إعادة التأمين.
عقد إعادة التأمين	عقد التأمين الصادر عن إحدى شركات التأمين (شركة إعادة التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة التأمين المباشرة) عن الخسائر الناشئة عن واحد أو أكثر من عقود التأمين الصادرة عن شركة التأمين المباشرة.
معيد التأمين	الطرف الملزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض شركة التأمين المباشرة في حال تحقق الحدث المؤمن منه.
التجزئة	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود متعددة.

الملحق ب

تعريف عقد التأمين

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار:

ب ١ يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد التأمين كما في الملحق أ، ويتناول الأمور التالية:

(أ) عبارة "الحدث المستقبلي غير المؤكد" (الفقرات ب ٢-ب ٤)؛

(ب) الدفع عينيًا (الفقرات ب ٥-ب ٧)؛

(ج) المخاطر للتأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات ب ٨ - ب ١٧)؛

(د) لمطة على عقود التأمين (الفقرات ب ١٨ - ب ٢١)؛

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات ب ٢٢-ب ٢٨)؛ و

(و) تغيير مستوى الخطر التأميني (الفقرات ب ٢٩ - ب ٣٠).

الحدث المستقبلي غير المؤكد

ب ٢ عدم التأكد (أو المخاطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالي فإن أحد الأمور التالية يكون غير مؤكد عند بداية عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث المؤمن منه سوف يقع؛

(ب) متى سوف يقع؛ أو

(ج) مقدار ما ستكفئه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث.

ب ٣ يكون الحدث المؤمن منه في بعض عقود التأمين هو اكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لو نشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد. وفي عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثاً يحصل خلال مدة العقد وإن تم اكتشاف الخسارة بعد انتهاء مدة العقد.

ب ٤ تغطي بعض عقود التأمين أحداثاً حدثت فعلاً إلا أن أثرها المادي لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يغطي شركة التأمين المباشرة في مواجهة التطور المعاكس للمطالبات التي تم إعلام حامل الوثيقة بها، ويكون الحدث المؤمن منه في هذه العقود هو اكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات.

الدفع العيني

ب ٥ تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عينيًا ومثال ذلك هو عند قيام شركة التأمين باستبدال المادة المرسوقة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة، والمثال الآخر هو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوكة له وطاقمها الطبي لتقديم الخدمات الطبية التي تتطلبها العقود.

ب ٦ إن بعض عقود الخدمات ذات الأكتاب الثابتة والتي يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تباي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين في بعض الدول، ومثال ذلك عقد الصيانة الذي يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها، ويستند بدل الخدمة الثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن آلة ما ستتعمل. ويؤثر تعطل

الأدوات بشكل معاكس على مالها ويحوز العقد المالك (عينا لا بالنقد). والمثال الآخر هو عقد لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق المزود في مقابل مبلغ سنوي محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ب٧ إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها في الفقرة ب٦ لن ينطوي في الغالب على عبء يفوق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت لتتطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك التزامات مالية عن التعطل والعطب الذي سبق أن حصل.

(ب) إذا انطبق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" فإن مزود الخدمة سيُعترف بالإيرادات بالرجوع إلى مرحلة الاستكمال (ويخضع ذلك أيضا إلى معايير أخرى محددة). وهذا التوجه مقبول أيضا بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمزود الخدمة أن (١) يستمر في سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التي حظرتها الفقرة ١٤ و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية إذا كان ذلك مسموحا بموجب الفقرات ٢٢-٣٠.

(ج) يدرس مزود الخدمة ما إذا كانت كلفة ثلجية للزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التي تم الحصول عليها مقدما، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق اختبار ملاءة الالتزام الموصوف في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار. وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" من أجل تحديد ما إذا كانت العقود مكلفة.

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن يضيف متطلب الإفصاح في هذا المعيار أي أهمية إلى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الأخرى.

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ب٨ يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتي يعتبرها هذا المعيار مخاطر، خلافا للمخاطر المالية، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة التأمين. إن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى المجازفة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقية ليس عقد تأمين.

ب٩ يتضمن تعريف للمخاطر المالية في الملحق أ قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة في مدينة معينة، وهو يستثني المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في حصول أو عدم حصول حريق يؤدي إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف. كما أن مخاطرة تغيير القيمة العادلة للأصول غير المالية ليس مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس للتغيير في سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب بل تغيير أيضا حالة أصول غير ملموسة محددة بحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالي). وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لمباراة يعرض الضامن إلى مخاطرة التغيير في الحالة المالية للمباراة فليس هذه المخاطرة هي مخاطرة تأمين لا مخاطرة مالية.

ب١٠ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة. وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حدا أدنى من العائد لحامل الوثيقة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتي تتجاوز بشكل هام في بعض الأحيان ميزانية حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين في شكل مخاطرة الوفاة). وتعتبر هذه العقود عقود تأمين.

ب١١ بموجب بعض العقود نشأ عن الحدث المؤمن منه التزام بدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر. إن مثل هذه العقود هي عقود تأمين بشرط أن يكون الدفع مشروطا عندما يكون من الممكن أن يكون الحدث المؤمن منه هاما. وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوي مشروط مدى الحياة مرتبط بمؤشر غلاء المعيشة ينقل المخاطرة للتأمينية لأن الدفع يصبح واجبا بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة. إن الارتباط بمؤشر الأسعار هو عبارة عن مشتق خفي إلا أنه ينقل المخاطرة للتأمينية. وإذا كان الفشل الناتج للمخاطرة التأمينية هام فإن المشتق الضمني يلبي تعريف عقد للتأمين، وفي مثل هذه الحالة لا ينبغي أن يكون مستقلا ويقاس بالقيمة للعلاوة (انظر الفقرة ٧ من هذا المعيار).

ب١٢ يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التي تقبل بها شركة التأمين من حامل الوثيقة بكلمات أخرى مخاطرة التأمين هي مخاطرة موجودة سابقا وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين وبالتالي تكون المخاطرة الجديدة قد نشأت من خلال العقد وهي ليست مخاطرة تأمين.

ب١٣ يشير تعريف عقد للتأمين إلى التأثير المعاكس على حامل الوثيقة. ولا يقيد التعريف للدفع من قبل شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي ينطوي عليه الحدث المعاكس، وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثي تغطية "الجديد مقابل القديم" التي تتضمن دفع مبلغ كاف لحامل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل للتالف بأصل جديد. وبطريقة مماثلة فإن التعريف لا يقيد الدفع بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التي تلحق بورثة المتوفى ولا يستبعد دفع المبالغ المحددة سلفا مقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث.

ب١٤ تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب التأثير المعاكس على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان للحاقز يستخدم العقد من أجل التقليل من التعرض للأخطار المحتملة. وعلى سبيل المثال إذا استعمل حامل العقد مشتقا للتحوط لمتغير غير مالي ذي علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المؤسسة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تضرر بشكل سلبي من انخفاض التدفقات النقدية الناتجة من أصوله. وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذي يسببه بلحق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطا مسبقا للدفع. إن هذا الشرط التعااقدي المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب لتأثير المعاكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتنعة بأن الحدث هو الذي سبب التأثير المعاكس.

ب١٥ إن انقضاء أو استمرار المخاطرة (أي مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متأخر عن التاريخ الذي توقعت شركة التأمين عند تسعير العقد) لا يكون خطرا تأمينيا لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطا على حدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل. وكذلك فإن مخاطر الإنفاق (أي مخاطر الزيادات غير المتوقعة في النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة

العقد فضلا عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيادة غير المتوقعة في النفقات لا تؤثر بشكل معكس على الطرف المقابل.

ب١٦ وبالتالي فإن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقضية أو مستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية. إلا أنه وإذا كان مصدر العقد يقلل من المخاطر بالجوء إلى عقد ثان لنقل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فليس العقد للتأمين يعرض هذا الطرف الآخر إلى مخاطرة تأمينية.

ب١٧ يمكن لشركة التأمين أن تقبل مخاطر تأمين هامة من حامل الوثيقة في حالة وحيدة تتمثل بكون شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفي حالة شركة التأمين التبادلي فإن المشارك في هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن حاملي الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجمعدة مجتمعين بصفتهم مالكون فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل بالمخاطرة التي تعتبر أساس عقد التأمين.

أمثلة لعقود التأمين

ب١٨ فيما يلي أمثلة لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر للتأمين هاما.

- (أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات.
- (ب) التأمين ضد المسؤولية عن المنتج، المسؤولية المهنية أو المدنية أو النفقات القانونية.
- (ج) التأمين على الحياة وترتيبات الجائزة المدفوعة مسبقا (مع أن الوفاة حدث محقق إلا أنه من غير المؤكد متى سيحصل أو كما هو الحال في بعض عقود التأمين ليس مؤكدا ما إذا كانت الوفاة ستقع خلال المدة التي يغطيها عقد التأمين.
- (د) الرواتب العمرية للطائرة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أي العقود التي تنص على التعويض عن حدث مستقبلي مؤكد أي - بقاء المؤمن أو التقاعد على قيد الحياة - لمساعدة المؤمن أو التقاعد في المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذي يغير ذلك سيؤثر سلبا عليه ببقائه على قيد الحياة.
- (هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.
- (و) ضمانات الكفالة و ضمانات الأمانة و ضمانات حسن التنفيذ و ضمانات العطاءات (العقود التي تنص على التعويض في حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ التزام تعاقدي، على سبيل المثال الالتزام بإقامة بناء).

(ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يقم بالدفع في موعد الاستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعجلة لأداة دين. ويمكن لهذه العقود أن تتخذ أشكالاً قانونية عديدة كالتكافؤ المالية أو خطاب الضمان أو منتج مشتق منتشر للمدين أو عقد التأمين، غير أنه بالرغم من هذه العقود تلي تعريف عقد التأمين فإنها تلي كذلك تعريف عقد الضمان المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢* (٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرة ٤ (د))، وبالرغم من ذلك إذ أكدت في السابق الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين و استخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين

* عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢* (٥) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه.

(ح) كفالات المنتجات: تقع كفالات المنتجات التي تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التي يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الكفالات التي يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ الإيرادات ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

(ط) تأمين الملكية (أي التأمين ضد اكتشاف عيوب في ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين)، وفي هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب في الملكية لا العيوب ذاتها.

(ي) المساعدة في السفر (التعويض النقدي أو العيني لحامل الوثيقة عن الخسائر التي يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرات ٦* و ٧* بعض العقود من هذا النوع.

(ك) ضمانات الكوارث التي تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث للمبدأ في حال تحقق حدث معين يلحق تأثيراً معاكساً بمصدر الكفالة ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة، ومثل ذلك هو حدوث تغيير في معدل الفائدة أو سعر صرف العملة الأجنبية.

(ل) مقايضات التأمين وسائر العقود التي تتطلب الدفع على أساس التغيير في المناخ أو التغير الجيولوجي أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد.

(م) عقود إعادة للتأمين.

ب ١٩ الأمثلة التالية لا تعتبر عقود تأمين:

(أ) عقود الاستثمار التي تأخذ قانونياً شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التي لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هي أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات، انظر الفقرات ب ٢٠ و ب ٢١).

(ب) العقود التي تأخذ شكل عقود للتأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء لتحدد الدفعات المستقبلية التي يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثلها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود الجماعية (تكون هذه العقود عادة أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات) (انظر الفقرتين ب ٢٠ و ب ٢١).

(ج) التأمين الذاتي أي الاحتفاظ بالمخاطر التي يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لا ينطوي على اتفاق مع طرف آخر).

(د) العقود (كعقود المقامرة) التي تتطلب الدفع في حال حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب -كشرط تعاقدي مسبق للدفع - أن يؤثر الحدث تأثيراً معاكساً على حامل الوثيقة. إلا أن

* عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تسبق الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

هذا لا يستثني تفاصيل الدفع المعدة مسبقاً من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاء أو حادث (انظر أيضاً الفقرة ب١٣).

(هـ) المشتقات التي تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذي لا يستند إلا على التغير في واحد أو أكثر من العوامل التالية: معدلات الفائدة المحددة، سعر للورقة المالية أو السلعة، سعر صرف العملة الأجنبية، مؤشر الأسعار، أو معدل أو معامل أو مؤشر للدين، أو أي متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد في حالة المتغير غير المالي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) عقود للكفالة المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر المدين أو عقد تأمين الدين الذي يتطلب للدفع، حتى وإن لم تلحق خسارة بحامل الوثيقة بسبب عدم قيام المدين بالدفع في تاريخ الإستحقاق) (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(ز) العقود التي تتطلب للدفع على أساس متغير منلخي أو جيولوجي أو مادي لا يخص طرف معين في العقد (توصف شيوها بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير منلخي أو جيولوجي أو متغير فيزيائي لخر لا يخص طرف معين في العقد.

ب ٢٠ إذا نشأ عن العقود الموصوفة في الفقرة ب ١٩ أصول أو التزامات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مما يعني من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بمحاسبة الودائع التي تتضمن ما يلي:

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالبدل الذي يتم الحصول عليه كالتزام مالية لا كإيراد.

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالبدل المنفوع كصل مالي لا كمصرف.

ب ٢١ إذا لم ينشأ عن العقود الموصوفة في الفقرات ب ١٩ أصول أو التزامات مالية فإن معيار المحاسبة الدولي ١٨ ينطبق عليها. ويقضي المعيار ١٨ بأن الإيرادات المرتبط بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الاعتراف بها بالرجوع إلى مرحلة استكمال المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الاعتماد عليه.

مخاطر التأمين الهامة

ب ٢٢ لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة. وتتناول الفقرات ب ٨ - ب ٢١ مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية تقييم ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا.

ب ٢٣ لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدي بشركة التأمين إلى دفع منافع هامة إضافية بأي صورة كانت باستثناء التصورات التي تتفقد للمؤمنين التجاري (أي التي تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية ولجبة الأداء في التصورات ذات المضمون التجاري فإن الشرط الوارد في الجملة السابقة يمكن تلبيته حتى وإن كان

لحدث المؤمن منه بعيد الإحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية (أي المحتملة الموزونة) للتدفقات النقدية الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية اللاحقة.

ب ٢٤ إن المنافع الإضافية الموصوفة في الفقرة ب ٢٣ تشير إلى المبالغ التي تتجاوز تلك التي كانت سوف تستحق في حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجاري). وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات التعامل مع المطالبات وتقديرها إلا أنها لا تشمل ما يلي:

(أ) الخسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستقبلية. وعلى سبيل المثال فإن عقد التأمين على الحياة المتصل بالإستثمار، أو وفاة حامل الوثيقة يعني أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الإستثمار وأن تنقاضي مقابلها عنها، إلا أن هذه الخسارة الاقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة التأمينية تماماً كما لا يتحمل مدير الصندوق التبادلي مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للمعيل، وبالتالي فإن الخسارة المحتملة لأتعباب الإستثمار المستقبلي ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التي تنتقل من خلال العقد.

(ب) للتنازل بسبب الوفاة عن البدلات التي كانت ستترتب على الإنفاذ أو التنازل وذلك لكون العقد قد أنشأ هذه البدلات، حيث أن للتنازل عن هذه البدلات لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً، إلا أنه ليس ذي صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التي ينتقلها العقد.

(ج) الدفع المشروط بحدث لا يؤدي إلى خسائر جسيمة لحامل العقد. على سبيل المثال في حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون وحدة نقد إذا أدى التلف المادي لبند أصول إلى خسارة غير جسيمة في وحدة نقد واحدة للحائز، وفي هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسيمة المتمثلة بخسارة وحدة نقد واحدة وينص الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين سيدفع ٩٩٩,٩٩٩ وحدة نقدية في حال حصول الحدث المحدد. ولأن شركة التأمين لا يقبل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين.

(د) استعادات إعادة التأمين المحتملة، حيث يحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل.

ب ٢٥ على شركة التأمين أن يقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية^{*} إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة احتمال بسيط للخسائر المالية لكامل مجموعة من العقود، إن هذا التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين، إلا أنه وفي حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف تكرر من عقود تنقل كامل المخاطرة للتأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن يفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشتقة التي تنقل مخاطر التأمين غير الهامة.

* لهذه الغاية فإن العقود التي يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافئة) تشكل عقداً واحداً.

ب٢٦ ويتبع الفقرات ب٢٣-ب٢٥ أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق في حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد تأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود). وكما تبين الفقرة ب٢٤/ب فإن التنازل عند الوفاة عن الإلغاء أو التخلي عن التغيريف لا يدخل في التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعرض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقا وبالمثل فإن العقد المنوي الذي يدفع بموجبه مبالغ معتادة على مدى باقي حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالي دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ب٢٧ تشير الفقرة ب٢٣ إلى منافع إضافية قد تتضمن شرط دفع المنافع بشكل سابق في حال حصول الحدث المؤمن منه سابقا وإلى أن الدفع لم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود، ومثل ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بمارة أخرى التأمين الذي يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفي حامل الوثيقة دون وجود تاريخ انتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا أن موعد الوفاة غير معروف، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة في حالة وفاة حامل الوثيقة مبكرا حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة للعقود.

ب٢٨ إن لم يكن عقد التأمين مقسوما إلى مكون إيداعي ومكون تأميني فإن أهمية نقل المخاطرة للتأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأميني. ويتم تقييم أهمية المخاطر للتأمينية التي يتم نقلها من خلال مشتق ضمني بالرجوع إلى المشتق الضمني.

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ب٢٩ لا تنتقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين إلى شركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقل المخاطرة للتأمينية في وقت لاحق. فعلى سبيل المثال إن عقدا يوفر عائدا استثماريا معينا ويتضمن خيارا يمنح حامل الوثيقة حق استعمال عوائد الإستثمار عند الإستحقاق لشراء وثيقة دخل سنوي مشروط مدى الحياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل النسب السنوية للحياة التي تتقاضاها شركة التأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار. ولا ينقل العقد أي مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة في التصيير السنوي على الأسهم التي تعكس المخاطرة التأمينية التي تنتقل إليها في ذلك الوقت. إلا أنه إذا حدد العقد نسبة سنوية (أو أسسها لتحديدها) فإن للعقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية.

ب٣٠ إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو انتهاء كافة الحقوق والالتزامات.

الملحق ج

التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق على الاقتراحات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، وإذا تبنت مؤسسة ما هذا المعيار لفترة سابقة فيجب أن تطبق هذه التغييرات على الفترة السابقة.

إن التعديلات التي يتضمنها هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في عام ٢٠٠٤ قد تم إدراجها ضمن الإعلانات المنشورة في هذه الطبعة.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

لقد اعتمد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" لغايات الإصدار من قبل ثمانية من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس معيير المحاسبة الدولية. وقد عارضه كل من البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيلارد ولينسرنغ ومميث يامادا. وقد لُصِفَت أرواح المخالفة بعد أسس الإستنتاجات في هذا المعيار ٤.

الرئيس	السير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس جورج برونس
	انطوني تي كوب
	روبرت بي غارنت
	غيلبرت جيرالد
	جيمس جي لينسرنغ
	وارن جي مكغريغور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كي شميد
	جون تي سميث
	جيوفري ويتينغتون
	تلسومي يامادا

موافقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

لقد اعتمدت التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "نقد التأمين- العقود المالية المضمونة" من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المدير التنفيذي تويدي

الرئيس

توماس إي جونز

نائب الرئيس

ملري إي بارت

هانس جورج برونس

لنتوني تي كوب

روبرت بي غارنت

غيلبرت جيرالد

جيمس جي ليسنرغ

ولرن جي مكفرينغور

باتريشيا إل لومالي

ماري كي شميد

جون تي سميث

جيو فري ويتينغتون

تاسومي يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ " عقود التأمين "

الفقرات	
١ - ١	المقدمة
٥ - ٢	خلفية
١ - ٦	الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢
١٠-٧٦	النطاق
١١ - ٦٠	تعريف عقد التأمين
٢١ - ٢٤	مخاطر التأمين
٢٥ - ٢٩	مصالح قابلة للتأمين
٣٠ - ٣٧	مقدار المخاطرة التأمينية
٣٨ - ٣٩	إنقضاء حقوق وإلزامات التأمين
٤٠ - ٥٤	التجزئة
٥٥ - ٦٠	المشتقات المناخية
٦١-٧٦	الإستنتاجات من النطاق
٦٢	الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإلتزام
٦٩ - ٧٢	كفالة للمنتجات
٧٣	حماية حامل الوثيقة
٧٤ - ٧٦	عقد الخدمات المنفوعة مسبقا
٧٧-١٢٢	الإعطاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية
٨٧-٩٣	مخصصات الكوارث والتعويض الموازي
٩٤-١٠٤	ملاءمة الإلتزام
١٠٥	إنهاء الإعتراف
١٠٦	التقاص
١٠٧-١١٤	أصول إعادة التأمين
١٠٧ - ١٠٨	تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين
١٠٩ - ١١٤	الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين
١١٥-١٢٢	الممارسات الحالية الأخرى
١١٦ - ١١٩	تكاليف الشراء
١٢٠ - ١٢١	الإسترداد وحالة الحق
١٢٢	قروض الوثيقة
١٢٣-١٤٦	التغيير في السياسات المحاسبية
١٢٣-١٢٥	الملاءمة والموثوقية
١٢٦-١٢٧	الخصم
١٢٨-١٣٠	ألعاب إدارة الإستثمار
١٣١-١٣٢	سياسات محاسبية موحدة بقصود توحيد الحسابات
١٣٣	الحيطة الزائدة
١٣٤-١٤٤	هوامش الإستثمار المستقبالية
١٣٨ - ١٤٤	هوامش الإستثمار المستقبالية والقيمة الضمنية

إستنتاج ١٤٥-١٤٦	إعادة تحديد الأصول المالية
إستنتاج ١٤٧-١٥٣	شراء عقود التأمين في انجماع الأصول ونقل المحافظ
إستنتاج ١٥٤-١٦٥	مميزات المشاركة الاختيارية
إستنتاج ١٦٦-١٩٧	أمور ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
إستنتاج ١٦٦-١٨٠	الأصول المخصصة لدعم عقود للتأمين
إستنتاج ١٨١-١٨٤	محاسبة الظل
إستنتاج ١٨٥-١٨٧	عقود الإستثمار
إستنتاج ١٨٨-١٩٤	المشتقات الضمنية
إستنتاج ١٩٥-١٩٧	استبعاد البنود الداخلية
إستنتاج ١٩٨	ضرائب الدخل
إستنتاج ١٩٩-٢٢٦	الإفصاح
إستنتاج ٢٠٨-٢١٠	لمالية
إستنتاج ٢١١-٢١٤	شرح المبالغ المعترف بها
إستنتاج ٢١١ - ٢١٣	الإفتراضات
إستنتاج ٢١٤	التخبر في التزامات التأمين
إستنتاج ٢١٥-٢٢٣	المبلغ والتوقيت وعدم التأكيد فيما يتعلق بالتعقيدات النقدية
إستنتاج ٢١٧	مخاطر التأمين
إستنتاج ٢١٨ - ٢١٩	تحليل الحساسية
إستنتاج ٢٢٠ - ٢٢١	تطور المطالبات
إستنتاج ٢٢٢	الحد الأعلى المرجح للخسارة
إستنتاج ٢٢٣	التعرض لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق
إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦	القيمة العادلة للإلتزامات وأصول التأمين
إستنتاج ٢٢٧	ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥
	الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

أساس الاستنتاجات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"

لرقت هذه الوثيقة حول أساس الاستنتاجات مع هذا المعيار إلا أنها ليست جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات الأمور التي تدارسها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى الاستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". وقد أعطى أعضاء المجلس لبعض العوامل اعتباراً أكثر من البعض الآخر.

خلفية

إستنتاج ٢ قرر المجلس وضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية لعقود التأمين للأسباب التالية:

(أ) لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتعلق بعقود التأمين وقد تم استثناء عقود التأمين من نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية التي كان من الممكن أن تكون ذات علاقة (مثلاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالمخصصات والأدوات المالية والأصول غير الملموسة).

(ب) كانت الممارسات المحاسبية لعقود التأمين متنوعة وعادة ما كانت تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى.

إستنتاج ٣ إن الهيئة السابقة للمجلس، أي لجنة معايير المحاسبة الدولية قد أنشأت لجنة توجيهية في عام ١٩٩٧ لإنجاز العمل المبني لهذا المشروع. وفي ديسمبر (كانون الأول) عام ١٩٩٩ نشرت اللجنة التوجيهية ورقة القضايا والتي ورد فيها ١٣٨ رسالة تحمل تعليقات أو تعقيباً. وقد راجعت اللجنة التوجيهية رسائل التعليقات وأنهت عملها بوضع تقرير إلى المجلس على شكل مسودة إعلان مبادئ. وقد بدأ المجلس بمناقشة مسودة إعلان المبادئ في نوفمبر (تشرين أول) ٢٠٠١. ولم يقر المجلس مسودة إعلان المبادئ كما لم يدع إلى تعليقات رسمية عليها إلا أنه نشرها للعلمة على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج ٤ أعلن عدد قليل من شركات التأمين عن استخدامها للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت الحالي على الرغم من أنه كان متوقفاً من عدد كبير منها ابتداءً من عام ٢٠٠٥. وحيث لم يكن من المجدي إكمال المشروع للتطبيق في عام ٢٠٠٥ فقد قسم المجلس هذا المشروع إلى مرحلتين بحيث يمكن لشركات التأمين تطبيق بعض الجوانب في عام ٢٠٠٥. وقد نشر المجلس مقترحاته للمرحلة ١ في (يوليو) حزيران ٢٠٠٣ تحت مسمى مسودة العرض ٥ "عقود التأمين". ولكن آخر موعد لتقديم التعليقات هو ٣١ (أكتوبر) تشرين الأول ٢٠٠٣ وقد تلقى المجلس ١٣٥ تعليقاً. وبعد مراجعة التعليقات نشر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في (مارس) آذار ٢٠٠٤.

إستنتاج ٥ كانت أهداف المجلس للمرحلة ١ ما يلي:

(أ) إدخال تصنيفات محدودة على الممارسات المحاسبية لعقود التأمين دون تطلب تغييرات جوهرية قد تحتاج للمراجعة في المرحلة ٢.

(ب) طلب إفصاح (١) يحدد ويوضح المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين الناشئة عن عقود التأمين و (٢) يساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالبيانات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

الإستنتاجات المبنيّة للمرحلة ٢

٦ إستنتاج يرى المجلس المرحلة ١ كخطوة تمهيدية للمرحلة ٢ وهو ملتزم بإنهاء المرحلة ٢ دون تأخير بمجرد فحص كافة الأمور المبنيّة والعملية واستكمال الإجراءات الواجبة. وقد وصل المجلس إلى هذه الإستنتاجات المبنيّة في المرحلة ٢ في يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٣.

(أ) يجب أن يكون النهج هو أسلوب الأصول والإلتزامات الذي يتطلب من المؤسسة أن تحدد وتقيم بشكل مباشر الحقوق التعاقدية والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين بدلا من إنشاء للتأجيلات في التتقّات الدخلة والخارجة.

(ب) يجب قياس الأصول والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين بقيمتها العادلة مع الأخذ الأمرين التاليين بحذر:

(١) الاعتراف بغياب للتعاملات السوقية، ويمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الغرضيات والمعلومات المحددة عندما تكون المعلومات السوقية غير متوفرة دون تكلفة ومجهود لا مبرر لهما.

(٢) في غياب أي إثبات سوقي للعكس فإن القيمة العادلة المقدرّة للإلتزامات التأمينية يجب أن لا تقل عن - إما من الممكن أن تتجاوز - القيمة التي كانت ستطلب بها للمؤسسة من أجل قبول العقود الجديدة ذات الأحكام التعاقدية المطلوبة والإستحقاق المتبقي من قبل حاملي الوثائق الجدد. ويتبع ذلك أن شركة التأمين لن تعترف بالربح للصالي منذ بداية عقد التأمين إلا إذا توفر الدليل السوقي.

(ج) كما هو مشار إليه في تعريف القيمة العادلة:

(١) إن القياس غير المخصص لا ينسجم مع القيمة العادلة.

(٢) يجب عدم تضمين التوقعات المتعلقة بأداء الأصول في قياس عقد التأمين سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (ما لم تعتمد المبالغ ولجنة الأداء لحامل الوثيقة على أداء أصول معينة).

(٣) ينبغي أن يتضمن قياس القيمة العادلة تجاوبا مع المزايا التي سيطلبها المشاركون في السوق في مقابل المخاطرة وزيادة السعر بالإضافة إلى التتقّات النقدية المتوقعة.

(٤) ينبغي أن يعكس قياس القيمة العادلة لمعد التأمين خصائص الإلتزام في ذلك العقد بما فيها أثر وحماية حاملي الوثائق والتأمين الذي تفرضه الجهات الحكومية أو الضامون الآخرون.

(د) إن قياس الحقوق والإلتزامات التعاقدية المترفق مع إغلاق ملف عقود التأمين ينبغي أن يتضمن الأنصاف المستقبلية المحددة في العقود (المطالبات والمنافع والتتقّات والتتقّات النقدية الإضافية الناتجة عن هذه المزايا) وذلك إذا وفقط إذا توفر الشرطين التاليين:

(١) أن يكون لدى حاملي الوثائق حقوقا غير قابلة للإلغاء أو حقوق تجديد تمنع وبشكل هام شركة التأمين من إعادة تسعير العقد بأسعار تنطبق على حاملي الوثائق الجدد الذين تكون خصائصهم مشابهة لخصائص حملة الوثائق الحاليين؛ و

(٢) أن تتضمن هذه الحقوق إذا توقف حامل الوثيقة عن الدفع.

(هـ) ينبغي الاعتراف بتكاليف الشراء كنفقات في حال تكديدها.

(و) وسيتناول المجلس أيضاً مسألتين إضافيتين في المرحلة ٢:

(١) هل ينبغي أن يجرى نموذج القياس العناصر الفردية لعقد التأمين وأن يتم قياسها على حدة؟

(٢) كيف يكون على شركة للتأمين أن تقيس لالتزاماتها تجاه حاملي العقود التشاركية؟

يستنتاج ٧ تختلف هذه الإستنتاجات المبدئية في هذين المجالين عن توصيات اللجنة التوجيهية لمعايير المحاسبة الدولية في مسودة بيان المبادئ.

(أ) لستعمل هدف قياس القيمة المعادلة لا القيمة المحددة للمؤسسة، إلا أن هذا التغيير ليس ذو أثر هام كما يبدو لأن القيمة المحددة للمؤسسة كما تم وصفها في مسودة بيان المبادئ لا يمكن تمييزها في معظم الحالات عن تقدير القيمة للمعادلة المحددة باستعمال أدلة القياس التي تبناها المجلس أولاً في المرحلة ٢ من مشروعه فيما يتعلق باندماج الأعمال.

(ب) للمعايير المستعملة لتحديد ما إذا كان على القياس أن يعكس الأرصا لمستقبلية والتخففات النقدية ذات العلاقة (فقرة الإستنتاج ٦-د).

يستنتاج ٨ منذ يناير (كانون ثاني) ٢٠٠٣ فإن للقيود على المجلس وطاقم الموظفين قد حالت دون إكمال المجلس لعمله لتحديد ما إذا كان من الممكن تطوير الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢ لتصبح معياراً يتفق مع إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويكون قابلاً للتطبيق. وقد نعد المجلس أن يعود إلى المرحلة ٢ من المشروع في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤. وقد خطط للتركيز في ذلك الوقت على الأمور المبدئية والعملية كما هو الحال في أي مشروع. وعند إنهاء المجلس لمشاوراته سيعمل على إعداد مسودة إفصاح لمعيار دولي لإعداد التقارير المالية مقترح. إن مشاورات المجلس في كافة المشاريع تتضمن دراسة للبدائل وما إذا كانت هذه البدائل تمثل توجهات مميزة لقضايا إعداد التقارير المالية وبالنتيجة سيفحص المجلس الممارسات الحالية في العالم للتأكد مما إذا كان أي منها يمكن اعتباره كحل معيّر ومناسب ليتم تبنيه عالمياً.

يستنتاج ٩ وكما ورد في فقرة الإستنتاج ٨٤ فإن مسودة العرض ٥ تمثل شرطاً نهائياً قد ألغاه المجلس عند إنجاز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أن الردود بشكل عام تعرّض على ذلك إلا أن الكثيرين قد رحبوا بإيراز المجلس لالتزامه باستكمال المرحلة ٢ دون تأخير.

النطاق

يستنتاج ١٠ رأى البعض أن هذا المعيار ينبغي أن يتناول كافة جوانب إعداد التقارير المالية من قبل شركات التأمين وذلك من أجل ضمان أن إعداد التقارير المالية لشركة التأمين متناسق داخلياً. وقد بينوا أن المتطلبات التنظيمية وبعض متطلبات المحاسبة المحلية تغطي عادة كافة جوانب عمل شركة التأمين إلا أنه وللأسباب التالية فإن هذا المعيار الدولي يتعامل مع عقود التأمين الخاصة بكافة المؤسسات ولا يتناول جوانب محاسبية أخرى لشركة التأمين:

(أ) إنه من الصعب - وربما من المستحيل - وضع تعريف قاطع لشركة التأمين بحيث ينطبق على كافة الدول بسبب عدة أمور منها ارتفاع عدد المؤسسات ذات النشاطات المتعددة في التأمين والمجالات الأخرى.

(ب) من غير المرجح أن تكون شركة التأمين وللغير استخدام طريقتين مختلفتين للمحاسبة عن نفس المعاملة.

(ج) يجب أن لا يقوم المشروع بإعادة فتح الأمور التي تناولها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى ما لم تكن المزايا المحددة لعقد التأمين تكرر المعاملة المختلفة. وتتناول الفترات باستنتاج ١٦٦-١٨٠ معاملة الأصول الدائمة لعقد التأمين.

تعريف عقد التأمين

استنتاج ١١ يحدد تعريف عقد التأمين أي للعقد تقع ضمن نطاق هذا المعيار وليس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. وقد جادل البعض بأن المرحلة ١ ينبغي أن تعتمد التعريفات الوطنية لعقد التأمين وذلك بناءً على الأسس التالية:

(أ) قبل أن تقدم المرحلة ٢ إرشادات عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الاعتراف والقياس"، وبالنسبة للمسائل الصعبة كمزايا المشاركة الإختيارية وحقوق الإلغاء والتجديد سيكون من السابق لأوانه أن يطلب من شركة التأمين أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي تتضمن هذه المزايا والحقوق.

(ب) قد يحتاج للتعريف الذي تم تقديمه للمرحلة ١ إلى التعديل مرة ثانية بعد المرحلة ٢ وهو ما قد يجبر شركة التأمين على إدخال تعديلات واسعة مرتين في وقت قصير.

استنتاج ١٢ إلا أنه ومن وجهة نظر المجلس فإنه من غير المرص في أن يستند التعريف في هذا المعيار على التعريفات المحلية التي قد تختلف من دولة لأخرى، والتي قد لا تساعد في تحديد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي ينبغي تطبيقه على نوع معين من العقود.

استنتاج ١٣ وقد عبر البعض عن تحفظهم القائل بأن ينبغي تعريف معين من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي في النهاية إلى تغييرات غير مناسبة في التعريفات المستعملة للغايات الأخرى كقانون التأمين أو رقابة التأمين أو الضريبة. ويؤكد المجلس على أن أي تعريف مستعمل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو فقط لغايات إعداد التقارير المالية وليس مقصوداً منه أن ينال أولوية على التعريفات المستعملة للغايات الأخرى.

استنتاج ١٤ إن المعايير المتحدة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية تستعمل أوصافاً أو تعريفات لعقد التأمين بقصد استثناء عقود التأمين من نطاقها. إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير ملموسة" قد استثنى المخصصات والأصول والالتزامات الطارئة والأصول غير ملموسة من تلك التي تنشأ في مؤسسات تأمين نتيجة للعقد مع حملي الوثائق. وقد أجمعت لجنة معايير المحاسبة الدولية على هذه اللغة منذ بداية مشروعها بشأن التأمين وذلك لتجنب الأحكام المصيبة بخصوص ما إذا كان المشروع يتناول عقود التأمين أو فئة أوسع من العقود. وبالمثل فإن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات" يستثنى العوائد الناشئة عن عقود التأمين بالنسبة لمؤسسات التأمين.

استنتاج ١٥ لقد تم استخدام التعريف التالي لعقد التأمين لاستثنائها من نطاق الصيغة الأولى من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية، العرض والإصاح" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إن عقد التأمين هو العقد الذي يعرض شركة التأمين للضرر من مخاطر محددة بسبب حوادث أو ظروف تحدث أو تتكشف خلال مدة معينة بما فيها الوفاة (في حالة المزايا السوية أو البقاء على قيد الحياة بالنسبة للمستفيد من الدخل السوي) أو المرض أو العجز أو تلف الممتلكات أو الإصابة أو غيرها بالإضافة لتتلف الأصول.

إستنتاج ١٦ لقد تم استكمال هذا التعريف ببيان يؤكد لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما تأخذ الأداة المالية شكل عقد التأمين إلا أنها تتضمن من حيث المبدأ نقلاً للمخاطر المالية.

إستنتاج ١٧ وقد تخلى المجلس للأصواب التالية عن التعريف السابق في معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩:
(أ) يتضمن التعريف قائمة من الأمثلة إلا أنه لا يعرف خصائص المخاطر التي قصد أن يشملها.

(ب) إن تعريفاً أوضح يقلل عدم التأكيد فيما يتعلق بمعنى عبارة "يتضمن من حيث المبدأ نقل المخاطر المالية"، وهو ما يساعد شركات التأمين التي مستكبي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، ويقلل من احتمال التغييرات المستقبلية في التصنيف في المرحلة ٢. كما أن الاختبار السابق كان سيؤدي إلى تصنيف العديد من العقود ككوات مالية حتى وإن كانت تقلل مخاطر تأمين هامة.

إستنتاج ١٨ لأغراض إعداد تعريف جديد، درس المجلس أيضاً الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً. تتناول البيانات الرئيسية لشركة التأمين إعداد التقارير المالية من خلال مؤسمات تأمين. ولا يعرفون عقود التأمين بشكل صريح إلا أن الفقرة ١ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ "المحاسبة والإبلاغ عن إعادة التأمين في العقود قصيرة الأجل وطويلة الأجل" تنص على ما يلي:

يقدم التأمين تصميماً في مواجهة الخسارة أو المسؤولية عن حوادث معينة وظروف قد تحدث أو تكتشف خلال مدة محددة، وذلك في مقابل مبلغ (قسط) من حامل الوثيقة. وتوافق شركة التأمين على السدفع لحمل الوثيقة في حال حصول حوادث معينة أو اكتشافها.

إستنتاج ١٩ لتطبيق الفقرة ٦ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ على أي معاملة بغض النظر عن شكلها إذا كانت تحسن شركة التأمين من الخسارة أو المسؤولية ذات العلاقة بمخاطر التأمين. ويعرف تصدير المصطلحات الملحق ببيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ مخاطر التأمين كما يلي:

هي "المخاطرة الناشئة عن عدم التأكيد مما يلي: (أ) المبلغ النهائي لسالي التغطيات النقدية من الأقساط والعمولات والمطالبات ومصروفات تسوية المطالبات التي تكلف بموجب عقد (غالبا ما يشار إليها بمخاطر التأمين)، و (ب) توقيت استلام الدفعات عن تلك التغطيات النقدية (غالبا ما يشار إليها بالمخاطر الزمنية). وعوائد الإستثمار الفعلية أو المزعومة ليست عنصراً من مخاطر التأمين. إن مخاطر التأمين عرضية أي أن إمكانية حدوث الحدث المالي هي خارج سيطرة شركة التأمين عليه".

إستنتاج ٢٠ ومن خلال مراجعة هذه للتعريفات من الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً طور المجلس تعريفاً جديداً لعقد التأمين في هذا المعيار، ويتوقع استخدام نفس التعريف للمرحلة ٢. وفيما يلي مناقشة للجوانب التالية لهذا التعريف:

- (أ) مخاطر التأمين (فقرات الإستنتاج ٢١-٢٤)؛
- (ب) المصالح القابلة للتأمين (فقرات الإستنتاج ٢٥-٢٩)؛
- (ج) مقدار مخاطر التأمين (فقرات الإستنتاج ٣٠-٣٧)؛
- (د) انتهاء حقوق والتزامات التأمين للطائفة (فقرات الإستنتاج ٣٨ و ٣٩)؛
- (هـ) التجزئة (فقرات الإستنتاج ٤٠-٥٤)؛ و
- (و) المشتقات للمناخية (فقرات الإستنتاج ٥٥-٦٠).

مخاطر التأمين

إستنتاج ٢١ يركز تعريف عقد التأمين في هذا المعيار على الميزة التي تجعل من مشاكل المحاسبة مقصورة على عقود التأمين وبشكل خاص مخاطر التأمين. ويستنتج تعريف مخاطر التأمين المخاطر المالية المعرفة من خلال قائمة من المخاطر الموجودة أيضا في تعريف المشتقات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٢٢ تأخذ بعض العقود لشكل للقانوني لعقد التأمين إلا أنها لا تنقل للمخاطر التأمينية الهامة إلى شركة التأمين. ويجادل البعض بأن كافة العقود المشابهة ينبغي أن تتم معاملتها كعقود تأمين وذلك للأسباب التالية:

- (أ) لقد تم وصف هذه العقود تقليديا كعقود تأمين وأنها بشكل عام محل التنظيم من قبل مشرفي التأمين.
- (ب) لن تتجح المرحلة ١ في الوصول إلى مقارنة مهمة بين شركات التأمين لمكونها تتيج مدى واسعا من المعاملة المختلفة لعقود التأمين وسيكون من المفضل تأمين للتأمين ضمن شركة التأمين الواحدة على الأقل.
- (ج) إن محاسبة بعض العقود بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبعضها الآخر بموجب الممارسات المتعارف عليها عموما لا يكون أمرا ماعدا للمستخدمين، إلا أن البعض جادل بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن إرشادا كافيا، وربما إرشادا غير مناسب لعقود الاستثمار*.
- (د) إن الإرشاد المقترح في مسودة العرض ٥ بالنسبة لمخاطر التأمين الهامة غامض وينطبق بشكل غير متناسب ويعتمد على المصادر الإكثورية غير الكافية في العديد من الدول.

إستنتاج ٢٣ وكما تم توضيحه في الإطار العام ينبغي أن تعكس البيانات المالية المضمون الاقتصادي لا مجرد الشكل للقانوني. يضاف إلى ذلك أن العشوائية في المحاسبة قد تحدث في حال أنت إضافة مقدار غير هام من الالتزام التأميني إلى فرق هام في المحاسبة. ولذلك فقد قرر المجلس أن العقود الموصوفة في الفقرة السابقة ينبغي عدم التعامل معها كعقود تأمين لغايات إعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٢٤ وقد اقترح بعض المجاوبين أن يكون عقد التأمين هو أي عقد يقابل فيه حامل الوثيقة مبلغا محددا (أي الأقساط) في مقابل مبلغ ولجب الدفع في حال حصول الحدث، إلا أن عقود التأمين لا تحتوي جميعها على لسط صريحة (مثال الغطاء للتأميني المشمول في بعض عقود بطلاقت الإكتمان). ولم يصف إدخال إشارة إلى الأقساط أي وضوح وربما يتطلب الأمر المزيد من التوجيه والتوضيحات.

مصالح قابلة للتأمين

إستنتاج ٢٥ يتطلب التعريف القانوني للتأمين في بعض الدول أن يكون لحامل الوثيقة أو المستفيد الآخر مصلحة قابلة للتأمين في الحدث المؤمن منه. وللأسباب التالية فإن التعريف المقترح في عام ١٩٩٩ من قبل لجنة التوجيه السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في ورقة القضايا لا يشير إلى المصالح القابلة للتأمين:

- (أ) يتم تعريف المصلحة القابلة للتأمين بشكل مختلف في الدول المختلفة. كما أنه من الصعب الوصول إلى تعريف كاف للمصلحة القابلة للتأمين بحيث ينطبق على الأنواع المختلفة للتأمين كالتأمين ضد الحريق أو التأمين على الحياة أو تأمين للمنافع الصوية.

* إن مصطلح عقود الاستثمار هو مصطلح غير رسمي يشير إلى العقد الصادر عن المؤمن والذي لا يعرض المؤمن لمخاطر تأمين هامة وبالتالي يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) تسبب العقود التي تتطلب الدفع في حال وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد لشكالا مشابهة من التعرض الإقتصادي سواء لكل من الطرفين الآخر مصلحة قابلة للتأمين لم يكن.

إستنتاج ٢٦ لأن التعريف الذي تم إقراره في ورقة القضايا لا يغطي مفهوم المصالح القابلة للتأمين، فمن الممكن أن يشمل هذا التعريف المقامرة. وقد ركز العديد من شروحا ورقة القضايا على أهمية الاختلافات الإجتماعية والأخلاقية والقانونية والتنظيمية بين التأمين والمقامرة. وقد ركزوا على أن حامل الوثيقة يشترى التأمين لتخفيف المخاطرة بينما يأخذ المقامر بالمخاطرة (ما لم يكن يعتبر عقد المقامرة غطاء). وفي ضوء هذه الشروح يكون تعريف عقد التأمين في هذا المعيار شاملا لمفهوم المصالح القابلة للتأمين وبالتحديد يشير إلى حقيقة أن شركة التأمين تقبل بالمخاطرة من حامل الوثيقة من خلال القبول بتعويض حامل الوثيقة عن للحدث غير المؤكد الذي يؤثر بشكل سلبي عليه. يظهر مفهوم المصالح القابلة للتأمين أيضا في تعريف المخاطر المالية الذي يشير إلى المتغير غير المالي وغير المحدد لأحد أطراف العقد.

إستنتاج ٢٧ إن هذه الإشارة إلى الأثر السلبي عرضة للإعراضات المبينة في لفقرة إستنتاج ٢٥ إلا أن تعريف عقد التأمين من غير هذه الإشارة قد يتضمن أي عقد مطابق للدفع لتقديم خدمات تكون تكلفته غير محددة (انظر الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦ للإطلاع على مناقشة أوسع). ومن شأن ذلك أن يوسع من معنى مصطلح عقد التأمين على نحو يفوق معناه التقليدي.

إستنتاج ٢٨ وقد عارض البعض في ردهم على مسودة العرض ٥ تضمنين مفهوم المصلحة القابلة للتأمين بناءً على ما يلي:

(أ) يكون في عقود التأمين على الحياة صلة مباشرة ما بين الأثر المعكوس والضرارة المالية لحامل الوثيقة. كما أن الأثر السلبي في حال البقاء على قيد الحياة غير واضح على المستفيد من الدخل السنوي، وأي عقد يعتمد على حياة الإنسان ينبغي أن يلبي تعريف عقد التأمين.

(ب) يستثنى هذا المفهوم بعض العقود التي تستخدم أساسا كمعقود تأمين مثل المشتقات المداخلة (انظر الفقرات إستنتاج ٥٥-٦٠ للإطلاع على مناقشة أوسع). ويجب أن يكون المقياس ما إذا كان هناك توقعات معقولة لبعض التعويضات بالنسبة لحامل الوثيقة. كما أن العقد القابل للتداول قد يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) من المفضل أن يتم التخفيف من مفهوم المصالح القابلة للتأمين واستبداله بمفهوم يكون مفاده أن التأمين هو عمل يتضمن تجميع المخاطر في وعاء واحد لتتم إدارتها معا.

إستنتاج ٢٩ قرر المجلس الإبقاء على مفهوم المصالح القابلة للتأمين باعتباره يعطي تمييزا يقوم على مبادئ بين عقد التأمين والعقود الأخرى التي قد تستعمل للتحوط. ومن المفضل أن يتم تأسيس التمييز على نوع العقد لا على الطريقة التي تكبر فيها المؤسسة العقد أو مجموعة العقود. كما قد قرر المجلس أنه من غير الضروري أن يتم قصر هذا التعريف على عقود التأمين على الحياة أو دخل سنوي مشروط مدى الحياة لأن هذا العقد ينص على مبلغ محدد سلفا لقياس التأثير المعاكس (انظر الفقرة ب ١٣ من هذا المعيار).

مقدار المخاطرة التأمينية

يستنتاج ٣٠ تتناول الفقرات ب ٢٢ إلى ب ٢٨ من الملحق ب من هذا المعيار مقدار مخاطر التأمين التي ينبغي أن تتوفر قبل أن يعتبر العقد تأمين. ولدى صياغة هذه المادة لاحظ المجلس شروط الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً لئتم التعامل مع عقد معين كعقد تأمين. ويتطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ شرطين في العقد لتطبق عليه قواعد محاسبة عقود إعادة التأمين بدلاً من محاسبة الودائع:

- (أ) أن ينقل للعقد مخاطر تأمين هامة من شركة التأمين المباشرة إلى معيد التأمين (وهو ما لا يتم إذا كان احتمال للتغيير الهام سواء في المبلغ أو في توقيت الدفع من قبل معيد التأمين بعيداً)؛ و
- (ب) وأي مما يلي:

(١) أن يكون هناك احتمال معقول بأن يتكبد معيد التأمين خسائر هامة (مبنية على القيمة الحالية للتدفقات النقدية بين المؤسسات التي تتخلى عنها وتلك التي تتحملها لقاء عوائد ممكنة بشكل معقول)؛ أو

(٢) أن يكون معيد التأمين قد حصل وبشكل جوهري كافة المخاطر التأمينية المتعلقة بالأجزاء التي تم إعادة تأمينها من عقود التأمين ذات العلاقة (وأن يكون معيد التأمين قد أبقى المخاطرة التأمينية الهامة فقط على الأجزاء التي تم إعادة تأمينها).

يستنتاج ٣١ بموجب الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧* المحاسبة والإبلاغ من قبل شركات التأمين لعقود محددة طويلة الأمد وللأرباح أو الخسائر المتحققة من بيع الإستثمارات؛ فإن عقد للفصل السنوي يعتبر عقد تأمين ما لم: (أ) يكن الاحتمال بأن يتم دفع دفعات طارئة مدى الحياة* أو (ب) أن تكون القيمة الحالية لمبلغ الدفعات الطارئة مدى الحياة ذات العلاقة بالقائمة الحالية لكافة الدفعات المستحقة بموجب العقد ليست هامة.

يستنتاج ٣٢ لاحظ المجلس أن بعض الممارسين يستخدمون الإرشاد التالي في تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً: إن الإحتمالية المعقولة للخسارة الهامة هي إحتمالية ١٠ ٪ لخسارة بنسبة ١٠ ٪. وعلى ضوء ذلك درس المجلس ما إذا كان من اللازم تحديد مقدار المخاطرة التأمينية بتعابير كمية تتعلق بما يلي على سبيل المثال:

- (أ) إحتمالية بأن تتجاوز الدفعات بموجب العقد المستوى المتوقع من الدفع (أي المعدل الموزون المرجح)؛ أو
- (ب) قياس نطاق النتائج، كالمدى بين أعلى وأقل مستويات الدفع أو المستوى العادي لانحراف الدفعات.

يستنتاج ٣٣ يخلق الإرشاد الكمي تقسماً عشوائياً يؤدي إلى معاملة مختلفة من الناحية المحاسبية لمعاملات متماثلة تقع هامشياً في أقسام مختلفة من هذا التصنيف، كما أنه يوجد فرصاً للمحاسبة العشوائية من خلال تحفيز المعاملات التي تقع هامشياً ضمن أحد التصنيفين. ولهذه الأسباب لا يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إرشادات كمية.

* تبين الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧ أن مصطلح (يحد) قد تم تعريفه في الفقرة ٢ من بيان معايير المحاسبة المالية ٥ "الأمر الطارئة" كما يلي "احتمال بسيط حدوث حدث مستقبلي".

إستنتاج ٣٤ وقد درس المجلس أيضا ما إذا كان من اللازم تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال الرجوع إلى "المادية" التي يصفها الإطار العام كما يلي: تكون المعلومات مادية إذا كان حذفها أو عدم معالجتها بالشكل المليم قد يؤثر على القرار الاقتصادي للمستثمرين والذي سيتم اتخاذه بناءً على البيانات المالية". إلا أن عقدا مفردا أو ملفا كاملا من العقود المتشابهة نادرا ما يؤدي إلى خسائر هامة فيما يتعلق بالبيانات المالية مجملها ولذلك فإن هذا المعيار يعرف أهمية مخاطر التأمين فيما يتعلق بالعقد الواحد (الفقرة ب ٢٥). ولدى المجلس الأسباب التالية:

- (أ) على الرغم من أن شركات التأمين تكرر العقود على أساس المخفظة، وعادة ما تقوم بقياسها على هذا الأساس فإن الحقوق والالتزامات التعاقدية تنشأ عن العقود الفردية.
- (ب) إن التقييم لكل عقد على حدة قد يزيد من لمبة العقود التي ينطبق عليها تعريف عقد التأمين، وفي حالة مجموعة متجانسة من العقود المعروف أنها تتكون من عقود تتقل جميعها مخاطر التأمين لم يقصد المجلس أن يطلب من شركة التأمين فحص كل عقد فني المجموعة لتحديد بعض العقود المشتقة التي تتقل مخاطر تأمين غير هامة (الفقرة ب ٢٥ من هذا المعيار). وقد قصد المجلس أن يسهل لا أن يصعب الأمر بالنسبة للعقود التي تلي التعريف.

إستنتاج ٣٥ وقد رفض المجلس أيضا مبدأ تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال التعبير عن المعدل المتوقع (أي الاحتمالية الموزونة) للقيم الحالية للتنتج السلبية كجزء من القيم المتوقعة الحالية لكل النتائج أو كجزء من القسط. وكان لهذا المبدأ جانبيية حتمية لأنه قد يأخذ في الاعتبار كل من المبلغ والإحتمالية، إلا أنه كان مضيي أن العقد قد يبدأ كعقد استثمار (أي كإلتزام مالي) ويصبح عقد تأمين مع مرور الوقت أو مع إعادة تقييم الإحتمالات. ومن وجهة نظر المجلس فإن مطلب المراقبة المستمرة على مدى حياة العقد قد يكون شلحا وبدلا من ذلك اعتمد المجلس توجها يتطلب اتخاذ مثل هذا القرار مرة واحدة فقط في بداية العقد. إن التوجيه في الفقرات ب ٢٢-ب ٢٨ من هذا المعيار يركز على ما إذا كانت الأحداث المؤمن منها قد تؤدي بشركة التأمين إلى دفع مبالغ إضافية يتم تقريرها لكل عقد على حدة.

إستنتاج ٣٦ اعترض بعض المجاوبين على اقتراح مسودة العرض ٥ بأن مخاطر التأمين تكون هامة إذا كان من شأن حدث معقول أن يسبب خسارة ليست بسيطة، وقد أوضحوا أن هذا الفهم من قبل المجلس لمخاطر التأمين الهامة قد يفتح المجال أمام إساءة الاستخدام. وبدلا من ذلك اقترحوا الإشارة إلى الإمكانية المعقولة للخسائر الهامة. إلا أن المجلس رفض هذا الاقتراح حيث أن من شأنه أن يتطلب من شركة التأمين مراقبة مستوى مخاطر التأمين بشكل مستمر وهو ما يؤثر الحاجة إلى إعادة التصنيف بشكل متكرر. وقد يكون من الصعب تطبيق هذا المفهوم على سيناريوهات الكوارث البعيدة. وبالفعل طالب بعض المجاوبين من المجلس توضيح ما إذا كان التقييم يجب أن يتضمن هذه السيناريوهات. وأوضح المجلس ومن أجل استكمال هذا المعيار المصطلحات المستخدمة من خلال: (أ) إستبدال توضيح الحاجة لإهمال السيناريوهات ذات المحتوى التجاري محل مفهوم السيناريو المقبول، (ب) إحلال مصطلح "غير جسيم" محل مصطلح "بسيط".

٣٧ يستنتاج طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح أسس المقارنة بالتمنية لاختيار الأهمية بسبب عدم التأكيد حول معنى عبارة "التنقيحات النقدية للصافي الناشئة عن العقد" في مسودة العرض ٥. وقد أشار البعض إلى أن هذا قد يتطلب مقارنة مع الربح الذي تتوقعه شركة التأمين من العقد، إلا أن ذلك لم يكن قصد المجلس والذي من شأنه أن يقود إلى نتيجة مستحيلة تتمثل بأن أي عقود ذات ربحية قريبة من الصفر قد يعتبر عقد تأمين. ومن أجل استكمال هذا المعيار أكد المجلس في الفقرات ب٢٧-ب٢٨ أن:

(أ) المقارنة الواجبة هي بين المبالغ مستحقة الأداء في حال حدوث الحدث المؤمن منه. وقد تناولت إرشادات التنفيذ في المثال تنفيذ ١-٣ عقدا كانت فيه منافع الوفاة في عقد مرتبط ببلوحدته هي ١٠١ بالمائة من قيمة الوحدة.

(ب) إن تكاليف التخلي التي قد يتم التنازل عنها عند الوفاة ليست ذات صلة في تقييم مقدار مخاطر التأمين التي ينقلها العقد لكون التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقا. وتصبح الأمثلة تنفيذ ١-٢٣ و ١-٢٤ في إرشادات التنفيذ هي ذات صلة بذلك.

إنقضاء حقوق وإلتزامات التأمين

٣٨ يستنتاج اقترح بعض المجاوبين التوافق عن معاملة العقد كمقد تأمين بعد انقضاء حقوق وإلتزامات التأمين المحتملة. إلا أن هذا الاقتراح قد يتطلب من شركة التأمين أن تضع أنظمة جديدة لتحديد هذه العقود، وبالتالي فإن الفقرة (ب ٢٠) تبين أن عقد التأمين يبقى كذلك إلى حين انقضاء الحقوق وإلتزامات. تناول المثال ٢. ١٩ من إرشادات التنفيذ العقود ثنائية المسببات.

٣٩ يستنتاج واقترح بعض المجاوبين أنه ينبغي عدم اعتبار العقد كمقد تأمين إذا كانت حقوق وإلتزامات التأمين المحتملة تقتضي بعد مدة قصيرة جدا، يتضمن هذا المعيار مادة قد تكون ذات صلة: توضح الفقرة (ب٢٢) الحاجة لاستبعاد الترتيبات التي تفكر المضمون التجاري وتبين الفقرة (ب٢٤/ب) عدم وجود نقل هام للمخاطر الموجود ممبقا في بعض العقود التي تتضمن التنازل عن عقوبات لتخلي عند الوفاة.

التجزئة

٤٠ يستنتاج إن تعريف عقود التأمين يميز عقود التأمين ضمن نطاق هذا المعيار عن الإستثمارات والودائع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلا أن العديد من عقود التأمين تتضمن مكونا إيداعيا هاما (أي مكونا قد يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان هناك أداة مالية منفصلة). وبالعكس من الناحية الافتراضية فإن لكافة عقود التأمين مكون إيداعي صريح أو ضمني لأن حامل الوثيقة عادة ما يكون مطلوبيا منه دفع الرسوم قبل فترة المخاطرة، وبالتالي فإن القيمة الزمنية للمال قد تكون عاملا تأخذها شركة التأمين بعين الإعتبار عند تسعير العقد.

٤١ يستنتاج من أجل تخفيض الحاجة للإرشاد بخصوص تعريف عقد التأمين يجادل البعض بأن على شركة التأمين أن تفصل المكون الإيداعي عن المكون التأميني، ويكون للتجزئة النتائج التالية:

(أ) يتم تقييم المكون التأميني كمقد تأمين.

- (ب) يتم قياس المكون الإيداعي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إما بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة للعائلة وهو ما قد لا يتفق مع الأسس المستعمل في عقود التأمين.
- (ج) إن مقبوضات الرسوم المكون الإيداعي لا تعتبر إيراد إنما تغييرات في المسؤولية الإيداعية. وتعتبر علاوة المبلغ المستلم لعناصر التأمين يعترف بها تماماً كإيراد.
- (د) يتم احتساب قسم من تكاليف المعاملة المتحقق عند البداية ضمن المكون الإيداعي إذا كان لهذا الإحتساب أثر مادي.

إستنتاج ٤٢ إن المؤيدين لتجزئة المكونات الإيداعية يجادلون بأن:

- (أ) على المؤسسة أن تحاسب المكون التأميني لعقد التأمين بنفس الطريقة بالنسبة لأداة مالية أخرى مماثلة لا تنقل مخاطر تأمين هامة.
- (ب) إن توجه البنوك في بعض الدول لتملك شركات تأمين (والعكس)، والتشابه بين المنتجات التي تقدمها قطاعات إدارة التأمين والإدارة المالية تقترح بأن تقوم شركة التأمين والبنوك والمدراء الماليين بحسبة المكون الإيداعي بطريقة مشابهة.
- (ج) تباع العديد من المجموعات منتجات تتراوح بين الإستثمار المحض والتأمين المحض مع كافة الإحتمالات بين هذا وذلك. ومن شأن التجزئة أن تؤدي إلى تجذب الإنقطاع الحاد في المحاسبة بين المنتج الذي ينقل ما يكفي من المخاطر للتأمينية ليعتبر عقد تأمين وبين منتج آخر يقع هامشياً ضمن نوع آخر.
- (د) يجب أن تميز البيانات المالية بوضوح بين العوائد الممتازة المتأقية من المنتجات لتسي تتقل مخاطر التأمين الهامة ومقبوضات الرسوم الممتازة التي هي في حقيقتها مقبوضات استثمار أو إيداع.

إستنتاج ٤٣ تقترح ورقة القضايا المنشورة عام ١٩٩٩ ضرورة تجزئة المكون الإيداعي إذا تم الإفصاح عنه بصراحة لحامل الوثيقة أو كان من الممكن التعرف عليه بوضوح من نصوص العقد. إلا أن الملحقين على ورقة القضايا بشكل عام يعارضون التجزئة للأسباب التالية:

- (أ) أن المكونات مرتبطة مع بعضها كما أن قيمة المنتجات المرتبطة ليست بالضرورة مساوية لمجموع التقييم الفردية لهذه المكونات.
- (ب) تتطلب التجزئة تغييرات جوهرية ومكلفة في الأنظمة.
- (ج) تعتبر العقود من هذا النوع منتجاً واحداً يتم تنظيمها كأعمال تأمين وتخضع لرقابة مشرفي التأمين، ويجب أن تعامل بطريقة مماثلة لغايات الإبلاغ المالي.
- (د) يفضل بعض مستعملي الأدوات المالية إما أن تتم تجزئة كلفة المنتجات أو أن لا تتم تجزئة أي منها، ذلك لأنهم يعتبرون المعلومات المتعلقة بمجموع تدفقات العوائد الممتازة عاملاً مهماً. إن الإستعمال الثابت لمعيار قياس واحد قد يكون أكثر فائدة كعامل مساعد للقرار الإقتصادي أكثر من خلط أسس قياس المكون الإيداعي مع أسس قياس لآخرى للمكون التأميني.

إستنتاج ٤٤ في ضوء هذه المناقشات ففكرت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أو حامل الوثيقة عدم تجزئة هذه المكونات، إلا أن ذلك يتعارض مع أساس الافتراض بأن معاملة المكونات ستكون متشابهة بشكل معقول، وهو ما لا ينطبق في المرحلة ١ لكون هذه المرحلة تسمح بأنواع مختلفة من المعاملات المحاسبية للمكونات التأمينية، إلا أن المجلس لم يرغب بشرط تغييرات مكلفة في المرحلة ١ يكون من المحتمل مراجعتها في المرحلة ٢. وعليه فقد قرر المجلس اشتراط تجزئة فقط عندما يكون من الأسهل تطبيقها وعندما يكون الأثر عادة أكبر ما يمكن (الفقرات ١٠-١٢ من هذا المعيار والمثال تنفيذ ٣ من إرشادات التنفيذ).

إستنتاج ٤٥ يدرك المجلس عدم وجود تمييز من ناحية المفهوم بين الحالات التي تكون التجزئة فيها مطلوبة وتلك التي لا تكون فيها مطلوبة. ويعتبر المجلس من جهة أن التجزئة مناسبة للعقود الكبيرة للمصاغة بشكل خاص لبعض عقود إعادة للتأمين المالية إذا كان من شأن عدم تجزئتها أن يؤدي إلى الإغفال التام للحقوق والالتزامات المالية المتعلقة في الميزانية العمومية، وهو ما تكون له أهمية خاصة إذا كان العقد تم صياغته بشكل مقصود للوصول إلى نتيجة محاسبية محددة. كما أن المشكلات العملية المبينة في الفقرة إستنتاج ٤٣ لكل أهمية بالنسبة لهذه العقود.

إستنتاج ٤٦ ومن جهة أخرى فإن تجزئة أقيام التخلي في المحافظ الكبيرة لعقود التأمين التقليدية على الحياة تتطلب تغييرات جوهرية في الأنظمة تتجاوز المدى المقصود من المرحلة ١. كما أن عدم تجزئة هذه العقود قد يؤثر على قياس هذه الالتزامات، إلا أنه لا يقود إلى حذفها نهائياً من الميزانية العمومية لشركة التأمين. وبالإضافة إلى ذلك فإن الرغبة بالوصول إلى نتيجة محاسبية معينة لا يحتمل أن تؤثر على التركيز الدقيق لهذه المعاملات.

إستنتاج ٤٧ إن منح حامل الوثيقة الخيار بالتخلي عن عقد التأمين التقليدي على الحياة بمبلغ يختلف بشكل هام عن المبلغ المسجل هو عبارة عن مشتق ضمني، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركة التأمين أن تفصله وتقيسه بالقيمة العادلة. ويمكن لهذه المعاملة نفس السليبات الموصوفة في الفقرة السابقة كتجزئة القيمة المتخلي عنها، وبالتالي فإن الفقرة ٨ من هذا المعيار تستثني شركة التأمين من تطبيق هذا المتطلب لبعض خيارات التخلي المتضمنة في عقود التأمين. إلا أن المجلس لا يجد سببا نظريا أو عمليا لخلق الاستثناء المتعلق بخيار التخلي في الأدوات المالية غير التأمينية الصادرة عن شركات التأمين أو غيرها.

إستنتاج ٤٨ اعترض بعض المجولين على التجزئة في المرحلة ١ على الأسس التالية بالإضافة إلى الأسباب المنصوص عليها في الفقرة إستنتاج ٤٣:

- (أ) تصاغ عقود التأمين عادة وتسمع وتدار كحزم من المنافع. ولا يكون بإمكان شركة التأمين منفردة أن تنهي الإلزامية أو أن تبيع جزءا منها، وبالتالي فإن أي تجزئة تكون مطلوبة لمجرد المحاسبة سيكون مصطنعا. ينبغي عدم تجزئة عقود التأمين ما لم تكن بنية عقد التأمين مصطنعة بشكل واضح.
- (ب) قد تتطلب للتجزئة تغييرات واسعة في الأنظمة يكون من شأنها أن تزيد العبء الإداري لعام ٢٠٠٥ ولا يكون هناك حلقة لها في المرحلة ٢.
- (ج) أن تكون هناك حاجة لاشتراط التجزئة إذا أكد المجلس على اختبار ملاء الإلتزام

وعرف مخاطر التأمين الهام بشكل أضيق، ولكد أن العقود المجمعة بشكل مصطنع هي عقود منفصلة.

(د) كانت شروط التجزئة في مسودة العرض ٥ غامضة ولم تحد المبدأ الذي تنطوي عليه.
(هـ) وحيث لم تقترح مسودة العرض ٥ معيار للإعتماد فإن شركات التأمين تعتمد الممارسات المحلية المتعارف عليها عموماً للتوصل إلى ما إذا كانت الإلتزامات والأصول قد حنفت وهو ما يفي الأسباب المبينة للتجزئة.

(و) إذا تمت تجزئة عقد ما فيتم الإعتراف بقسط للمكون الإيداعي كحركة في الميزانية العمومية لا كإيراد من الأقساط (أي مقبوضات إيداع). إن لشترط ذلك قد يكون سابقاً لأولنه قبل أن ينهي المجلس مشروعه فيما يتعلق بتقارير الإيرادات الشاملة.

إستنتاج ٤٩ بعض المعايير الأخرى المقترحة للتجزئة:

(أ) ينبغي تجزئة كافة العقود أو أن التجزئة ينبغي أن تكون مسموحاً بها دائماً على الأقل.
للتجزئة مطلوبة في كل من أستراليا ونيوزيلندا.

(ب) ينبغي تجزئة كافة للمكونات غير للتأمينية (مثل المكونات الخدمية) وليس المكونات الإيداعية فقط.

(ج) لا ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة إلا عندما تكون للمكونات منفصلة تماماً أو عندما يكون هنالك حساب باسم حامل للوثيقة.

(د) قد تؤثر للتجزئة على تقديم العوائد أكثر مما تؤثر على الإعتراف بالإلتزام وبالتالي ينبغي أن تكون للتجزئة مطلوبة أيضاً إذا كان لها أثر هام على الإيرادات المبلغ عنها وكان من السهل إنجازها.

إستنتاج ٥٠ جادل بعض المجاوبين بأن الإختبار لأغراض للتجزئة ينبغي أن يكون ذو جانبين (أي التصفقات النقدية للمكون التأميني دون تدخل المكون الإستثماري) بدلاً من الإختبار ذو الجانب الواحد المقترح في مسودة العرض ٥ (أي أن لا تؤثر التصفقات النقدية من المكون التأميني على التصفقات النقدية من المكون الإيداعي). وهنا مثال يتبين منه الفرق الناتج عن ذلك: في بعض عقود التأمين على الحياة تكون منفعة الوفاة هي الفرق بين (أ) المبلغ المحدد و(ب) قيمة المكون الإيداعي (مثل الإستثمار المرتبط بالوحدة)، وعليه فإن المكون الإيداعي يمكن أن يتم قياسه بشكل منفصل، إلا أن منفعة الوفاة تعتمد على قيمة الوحدة وبالتالي فإن المكون التأميني لا يمكن قياسه بشكل منفصل.

إستنتاج ٥١ قرر المجلس أن لا تتطلب المرحلة ١ من شركات التأمين وضع أنظمة لتجزئة المنتجات المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا أن المجلس قرر الإعتماد على الشرط الذي يتضمن الإستثناء من متطلب للتجزئة إذا تم الإعتراف بجميع الحقوق والإلتزامات بموجب المكون الإيداعي. وإذا لم تتم تلبية هذا الشرط تكون للتجزئة منسوبة.

إستنتاج ٥٢ وقد جادل البعض أنه من غير المهم ما إذا كان المكون التأميني يؤثر على المكون الإيداعي، وفترضوا أن يكون المكون الإيداعي موجوداً إذا كان حامل الوثيقة سيتلقى حداً أدنى من مبلغ محدد من التصفقات النقدية المستتغلية إما على شكل عقد من الأقساط (في حال عدم حدوث الحدث المؤمن منه) أو كمستردات تأمين (في حال حدوث الحدث المؤمن منه). إلا أن المجلس لاحظ أن هذا التركيز على التفتق النقدي لا يؤدي إلى التجزئة في حال كانت الأداة المالية وعقد التأمين قد

تم جمعهما بشكل مصطنع في عقد واحد، وكانت التكاليف النقدية من أحد المكونات تعادل التكاليف النقدية من مكون آخر. ويرى المجلس أن النتيجة غير متسقة وقد تتم إساءة استغلالها.

استنتاج ٥٣ وبإيجاز فإن المجلس قد لبقى على التوجه كما هو بشكل عام في مسودة العرض ٥ وهو ما يتطلب التجنة إذا كان ذلك مطلوباً لضمان الاعتراف بالحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي. ويمكن أن يقيس تلك الحقوق والإلتزامات بشكل منفصل. وإذا لم تتم تلبية سوى الشرط الثاني فإن هذا المعيار يسمح بالتجنة ولكنه لا يشترطها.

استنتاج ٥٤ اقترح بعض المجاوبين أنه إذا كان العقد قد تم فصله بشكل مصطنع من خلال اللجوء إلى رسائل جانبية فإن المكونات المنفصلة للعقد ينبغي دراستها مجتمعة. ولم يتطرق المجلس إلى ذلك لكنه موضوعاً أوسع بالنسبة لعمل المجلس المستقبلي المحتمل على الربط (أي محاسبة المعاملات المنفصلة التي تتصل ببعضها بطريقة ما). وتشير الملاحظة في ذيل الفقرة ب ٢٥ إلى العقود المتزامنة مع نض الطرف المقابل.

المشتقات المناخية

استنتاج ٥٥ إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد استثنى سابقاً العقود التي تتطلب الدفع المبني على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات المالية الأخرى (إذا كانت مبنية على متغيرات مناخية توصف أحياناً بالمشتقات المناخية). ومن المناسب أن يتم تقسيم هذه العقود إلى فئتين:

(أ) العقود التي لا تتطلب الدفع إلا في حال توفر مستوى معين من متغيرات المناخ أو المتغيرات المالية أو المتغيرات المالية الأخرى التي تؤثر بشكل سلبي على حافز العقد، وتعتبر هذه العقود عقود تأمين كما تم تعريفها في هذا المعيار.

(ب) العقود التي تتطلب الدفع المبني على مستوى معين من المتغير ذي العلاقة بنض النظر عما إذا كان هناك تأثير سلبي على حامل العقد. وهذه مشتقات يلقي هذا المعيار الإستثناء السابق من النطاق لجعلها تخضع لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج ٥٦ لقد تم إيجاد الإستثناء السابق من النطاق بشكل أساسي لأن حافز العقد قد يستعمل هذا المشتق بطريقة تشبه استخدام عقد التأمين، إلا أن تعريف عقد التأمين في هذا المعيار الحالي يتضمن أساساً مبدئياً لتقرير أي من تلك العقود يتم التعامل معها كعقود تأمين ولها يتم التعامل معها كمشتقات. وبالتالي فقد أزال للمجلس الإستثناء من النطاق من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر للفقرة ج ٢ من الملحق ج من هذا المعيار). تقع هذه العقود ضمن إطار هذا المعيار إذا كان الدفع محتملاً بناءً على التغيرات في المتغير المادي وكانت هذه المتغيرات محددة بالنسبة لأحد أطراف العقد وكانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كافة الحالات الأخرى.

استنتاج ٥٧ اقترح بعض المجاوبين أن يتم التعامل مع متغير المناخ كما يلي:

(أ) كعقد تأمين إذا كان متوقفاً أن يكون له أثر كبير في التخفيف من التعرض للمخاطرة الحالية.

(ب) كدالة مالية مشتقة في الحالات الأخرى.

استنتاج ٥٨ وقد جادل البعض بأن بعض المشتقات المناخية هي في جوهرها عقود تأمين. فعلى سبيل المثال وبموجب بعض العقود بإمكان حامل الوثيقة أن يطالب بمبلغ محدد في حال كالت مستويات هطول المطر عند توقعات أقرب محطة رصد جوي. وقد تم شراء العقد للحصول على التأمين ضد انخفاض هطول المطر إلا أنه قد تم تنظيمه بهذه الطريقة لصعوبة قياس للخسارة الفعلية وبسبب

المجازفة المعنوية المتمثلة بالحصول على قياس الهطول على أملاك حامل الوثيقة. ومن الممكن من الناحية للمنطقة توقع أن يكون الهطول في أقرب محطة رصد هو الذي يؤثر على حامل الوثيقة إلا أن المتغير للمادي المحدد في العقد (أي الهطول) ليس محددًا بالنسبة لطرف في العقد. وبالمثل فإن بعض شركات التأمين تستعمل المشتقات المناخية كتحوط من عقود التأمين التي يصدرونها ويعتبرونها مشابهة لعقود إعادة التأمين.

إستماتة ٥٩ واقتراح البعض أن يتم استثناء المشتقات المناخية من نطاق هذا المعيار كونها أدوات يمكن المتاجرة بها وتعامل مثل المشتقات الأخرى ولها قيمة سوقية معبرة أكثر من مجرد عدم وجود علاقة تعاقدية بين حامل العقد والحدث الذي يرتب الدفع.

إستماتة ٦٠ يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عقد التأمين (والذي يكون فيه الأثر السالب على حامل الوثيقة شرطًا تعاقديًا مسبقًا للدفع) عن الأدوات الأخرى كالمشتقات والمشتقات المناخية (والتي لا يكون فيها الأثر السالب على حامل الوثيقة شرطًا تعاقديًا مسبقًا للدفع). وعلى الرغم من أن الطرف المقابل قد يستخدم الأداة كتحوط للخطر الحالي). ومن وجهة نظر المجلس أن هذا التمييز مهم وعملي ومن الأسهل أن يستند التصنيف على أحكام العقد لا على تقييم الدافع لدى الطرف المقابل (أي التحوط أو التداول). وبالنسبة لم يدخل المجلس تعديلات على مقترحات مسودة العرض ٥ للتعامل مع المشتقات المناخية.

الإستثناءات من النطاق

إستماتة ٦١ يستثني نطاق هذا المعيار عدة أمور قد ينطبق عليها تعريف عقد التأمين إلا أنها ستكون منطاعة بالمعايير الدولية الحالية أو المستقبلية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤). وتتكون الفقرات التالية ما يلي:

- (أ) الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإلتئام (الفقرات إستماتة ٦٢-٦٨)؛
- (ب) كفالة المنتجات (الفقرات إستماتة ٦٩-٧٢)؛
- (ج) المحاسبة من قبل حامل الوثيقة (الفقرة إستماتة ٧٣)؛
- (د) عقود الخصومات المدفوعة مسبقًا (الفقرات إستماتة ٧٤-٧٦).

الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الإلتئام

إستماتة ٦٢ يشرح أساس الإستماتات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بسبب إستماتة المجلس عقد الضمانة المالية.

إستماتة ٦٣ [تم إلغاؤها]-

إستماتة ٦٨

كفالة المنتجات

إستماتة ٦٩ تطلب كفالة المنتج وبشكل واضح تعريف عقد التأمين إذا كانت الجهة التي تصدرها تقوم بذلك بالنيابة عن طرف آخر (كالمصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة)، ويشمل نطاق هذا المعيار الدولي هذه الكفالات.

إستماتة ٧٠ إن كفالة المنتج الصادرة مباشرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تلي أيضًا تعريف عقد التأمين. وعلى الرغم من أن البعض قد يعتقد أن ذلك تأمينًا ذاتيًا إلا أن المخاطرة تكسًا عن الإلتزامات التعاقدية في مواجهة المستهلك. وقد يعزو البعض ذلك إلى أن تعريف عقد التأمين ينبغي أن يستثني هذه الكفالات المباشرة لكونها لا تنطوي على نقل للمخاطرة من البائع إلى

المشتري إلا أنها تحديد لا تلتزم قائم. أما وجهة نظر المجلس فتتمثل في أن استثناء هذه الضمانات من تعريف عقد التأمين قد يعقد التعريف من أجل منفعة هامشية.

استنتاج ٧١ ومع أن هذه الكفالات المباشرة تخلق تحديات اقتصادية كذلك التي تخلفها الكفالات الصادرة بقرضات عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة من قبل طرف آخر (أي شركة التأمين) فإن نطاق هذا المعيار يستثنيها لأنها ذات علاقة وثيقة ببيع البضائع موضوع البحث ولأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتناول كفالة المنتجات بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" التي يتم الحصول عليها من هذه الكفالات.

استنتاج ٧٢ وفي مشروع منفصل يدرس المجلس أسلوبا يتعلق بالأصول والالتزامات من أجل الاعتراف بالإيرادات. وإذا تم تطبيق هذا الأسلوب فقد يتغير النموذج للمحاسبة لكفالة المنتجات المباشرة.

محاسبة حامل الوثيقة

استنتاج ٧٣ لا يتناول هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل حامل الوثيقة لعقود التأمين المباشرة لأن المجلس لا يعتبرها أولوية بالنسبة للمرحلة ١. ويعتزم المجلس أن يتناول محاسبة حامل الوثيقة في المرحلة ٢ (انظر تقرير التحديث من مجلس معايير المحاسبة الدولية في فبراير (شباط) ٢٠٠٢ حول مناقشة المجلس لموضوع محاسبة حامل الوثيقة). وتتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بعض جوانب المحاسبة من قبل حامل الوثيقة بالنسبة لعقود التأمين:

(أ) يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٧ محاسبة التعويضات من شركة التأمين للنقليات المطلوبة من أجل تسوية المخصصات.

(ب) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعض جوانب تعرض الممتلكات والمصانع والمعدات من قبل أطراف ثالثة في حال تلفها أو ضياعها أو التخلي عنها.

(ج) لأن محاسبة حامل الوثيقة تقع خارج نطاق هذا المعيار فإن تسلسل المعايير في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، لتفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة (انظر للفقرات استنتاج ٧٧-٨٦).

(د) تقع حقوق والالتزامات لحمل الوثيقة بموجب عقود التأمين خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

عقود الخدمات المدفوعة مسبقاً

استنتاج ٧٤ أشار بعض المجابون إلى أن التعريف المقترح في مسودة العرض ٥ يشمل بعض العقود المدفوعة مسبقاً لتقديم الخدمة والتي لا تكون تكاليفها محققة. ولأن هذه العقود لا تعتبر عادة عقود تأمين فقد اقترح هؤلاء المجابون أن يقوم المجلس بتغيير التعريف أو استثناء هذه العقود من نطاق هذا المعيار، وقد أورد المجابون مثالين محددين:

(أ) الخدمات محددة الأتعاب إذا كان مستوى الخدمة يعتمد على حدث غير مؤكد كعقود الصيانة إذا وُلّق مزود الخدمة على إصلاح معدات معينة بعد تعطلها. يستند رسم الخدمة للأمانة على عدد محدد من الأعطال على الرغم من عدم حتمية أن تعطل الآلات. وتؤثر أعطال الآلات بشكل سلبي على ملاكها ويعوض العقد هذا المالك (عيناها وليس بالتقد).

(ب) بعض أنواع المساعدة في حال تعطل المياريات حسب الشروط التالية: (١) إذا كان لكل عطل تكلفة متكنية لكون دوريات الضمة التي يتم الإعتماد عليها تقدم معظم الخدمة المطلوبة، (٢) إذا كان مستخدم السيارة يدفع مقابل الإصلاحات والقطع، (٣) إذا كانت مسؤولية مقدم الضمة تتحصر في إيصال السيارة إلى وجهة محددة، (٤) إذا كان بالإمكان خلال ساعات معرفة مدى الحاجة إلى المساعدة (والتكاليف المتصلة بها)، (٥) إذا كان عدد الطلبات الخارجية محدودا.

إستنتاج ٧٥ إرتأى المجلس عدم وجود سبب جوهري لتغيير تعريف عقد تأمين أو لتغيير نطق هذا المعيار على ضوء المثالين اللذين ذكرهما المجاوبون. فوضح الفقرتان ب٦ و ب٧ من هذا المعيار أن الالتزام بهذا المعيار في المرحلة ١ لا يبدو مرهقا بشكل خلس في هذين المثالين لأسباب مادية. وقد يحتاج المجلس إلى مراجعة هذا الإستنتاج في المرحلة ٢.

إستنتاج ٧٦ جادل بعض المجاوبين بأن المقترحات في مسودة العرض ٥ كانت موجهة بشكل أساسي للمؤسسات التي يتم اعتبارها شركات تأمين بشكل خاص. وقد اقترحوا أن على المجلس الإمتناع عن فرض هذه المقترحات على المؤسسات ذات المقدار القليل من المعاملات التي هي من النوع المقصود. وقد خلس المجلس إلى أن هذه التطويقات تتعلق بالمادية بشكل خاص. وقد تناول كل من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض اللياليات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٨ موضوع المادية، وقد قرر المجلس عدم الحاجة إلى المزيد من الإرشاد أو إلى استثناء محدد في هذه الحالة.

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ٧٧ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تدرج المعايير التي ينبغي على المؤسسة استعمالها في تطوير سياسة محاسبية في حال عدم وجود معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بشكل خاص على هذه الحالة. ومن دون التغييرات التي تم إدخالها على هذا المعيار فإن شركة التأمين التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ قد تحتاج لتقييم ما إذا كانت سياستها المحاسبية لعقود التأمين تتسجم مع هذه المتطلبات. وفي غياب الدليل قد يكون هناك عدم تأكيد بخصوص ما يمكن أن يكون مقبولا لأن تحديد ما يمكن أن يكون مقبولا قد يكون مكلفا. وقد تقوم بعض شركات التأمين بإدخال تعديلات جوهرية في ٢٠٠٥ تتبعها تغييرات جوهرية أخرى في المرحلة ٢.

إستنتاج ٧٨ من أجل تجنب انقطاع العمل غير الضروري بالنسبة للمعدين والمستخدمين في المرحلة ١ مما إن يسهل الإنتقال إلى المرحلة ٢ فقد قرر المجلس حصر حاجة شركات التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية في عقود التأمين. وقد قام المجلس بذلك من خلال الإجراءات التالية:

(أ) وضع استثناء مؤقت من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يحدد المعايير التي تستخدمها المؤسسة في وضع سياسة محاسبية إذا لم ينطبق معيار دولي لإعداد التقارير المالية على هذا البند. وينطبق الإعفاء على شركات التأمين لا على حاملي الوثائق.

(ب) تحديد أثر هذا الإعفاء من التدرج من خلال خمسة متطلبات محددة (ذات علاقة بمخصصات الكوارث، كفاية الإلتزام، عكس الإعتراف، للتقاص، وانخفاض قيمة أصول إعادة التأمين، أنظر الفقرات إستنتاج ٨٧-١١٤).

(ج) السماح باستمرار بعض الممارسات الحالية مع منع إدخالها (الفقرات إستنتاج ١٢٣-١٤٦).

إستنتاج ٧٩ اعترض بعض المجاورين على الإغفاء من التدرج بالإعتقاد إلى أنها قد تسمح بتبليغ واسع وبحالات خروج عديدة من الإطار العلم على نحو يمنع البيانات المالية لشركة التأمين من عرض بيانات يمكن فهمها وذات علاقة ويعتمد عليها ويمكن مقارنتها. ولم يمنح المجلس الإغفاء من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة بل اتخذ هذه الخطوة غير المألوفة لتقليل انقطاع العمل في عام ٢٠٠٥ بالنسبة للمستخدمين (مثل حالة عدم استمرار البيانات عن التوجهات) وبالنسبة للمعدين (مثل التغييرات في الأنظمة).

إستنتاج ٨٠ نترح مسودة العرض "للتغيب عن المصادر المعنوية وتقييمها" إعفاء مؤقتا من الفقرتين ١١ و ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ (أي مصادر الإرشاد) وليس من الفقرة ١٠ (أي الملائمة والموثوقية). إن هذا الإعفاء المقترح لضيق مما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأن مسودة العرض ٦ تترك نطاقا ضيقا نسبيا من القضايا دون معالجة. وعلى العكس ولأن هذا المعيار ٤ يترك العديد من الجوانب الجوهرية المتعلقة بمحاسبة عقود التأمين إلى المرحلة ٢ فإن شرط تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين كان من الممكن أن يكون له آثار أكثر شمولية، وكانت شركات التأمين ستحتاج أن تتناول أمور مثل الإكمال وتغليب المضمون على الشكل والحيادية.

إستنتاج ٨١ لقد اقترح البعض أن على المجلس وبشكل محدد أن يطلب من شركات التأمين أن تتبع متطلبات المحاسبة المحلية (الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما) في محاسبة عقود التأمين خلال المرحلة ١ من أجل منع اختيار سياسات محاسبية لا تشكل قاعدة شاملة للمحاسبة من أجل الوصول إلى نتيجة محددة سلفا "الانتقائية". علما بأن تعريف الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما قد يؤدي إلى مشكلات إضافية إلى مشكلات أخرى ذات علاقة بالتعريف قد تنشأ بسبب عدم قيام بعض شركات التأمين بتطبيق الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما في دولهم. فطى سبيل المثال تطبق بعض شركات التأمين غير الأمريكية والممسجلة في الولايات المتحدة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما. ومن غير المألوف - وجدليا يتجاوز ذلك صلاحية المجلس - أن يقوم المجلس بفرض متطلبات وضعتها جهة أخرى.

إستنتاج ٨٢ قد ترغب شركات التأمين تحسين سياساتها المحاسبية لتعكس تطورات محاسبية أخرى لا نظير لها في الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما. قد ترغب شركة تأمين تكتبي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تعديل سياساتها المحاسبية لعقود التأمين من أجل تحقيق درجة أعلى من التماسك مع السياسات المحاسبية التي تطبقها على عقود تكفل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالمثل قد ترغب شركة التأمين في تطوير محاسبتها للخيارات الضمنية والضمانات من خلال تناول القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية حتى وإن لم يكن هناك تصنيفات مشابهة قد تم إدخالها على الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما.

إستنتاج ٨٣ وعليه فقد قرر المجلس أن بإمكان شركات التأمين الإستمرار باتباع السياسات المحاسبية التي كانت تتبعها عندما طبقت متطلبات المرحلة ١ للمرة الأولى مع بعض الإستثناءات المشار إليها لئلا. ويمكن لشركة التأمين أن تحسن هذه السياسات التأمينية إذا تمت تلبية المتطلبات المحددة (انظر الفقرات ٢١-٣٠ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٤ إن المعايير المنصوص عليها في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتضمن الملائمة والموثوقية. ومنح إعفاء من هذه المتطلبات وإن كان مؤقتا أمر غير مألوف أبدا. وقد أراد المجلس أن يتخذ هذه الخطوة فقط كجزء من عملية انتقال سريعة ومرتبطة إلى المرحلة ٢. ولأن الإعفاء استثنائي فقد اقترحت مسودة العرض ٥ أنه لن يطبق إلا على الفقرات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٧. وقد سمي البعض هذا الحد الزمني مجازا عبارة "فترة الغروب" (SUNSET CLAUSE).

إستنتاج ٨٥ وقد اعترض العديد من المجاوبين على "فقرة الغروب" اعتماداً على التالي:

- (أ) إذا كان الإعضاء ينتهي في العام ٢٠٠٧ قبل بدء تنفيذ المرحلة ٢ فيكون هناك تشوش ملحوظ واختلال وتكاليف على واضعي المعايير والمستعملين؛ وسيكون من غير المناسب معاقبتهم إذا لم يكمل المجلس المرحلة ٢ في الوقت المناسب.
- (ب) قد تقوم "فقرة الغروب" على أنها تضع ضغطاً على المجلس من أجل إنهاء المرحلة ٢ دون إجراء ما يكفي من التشاور والتحقق والاختبار.

قبل المجلس صحة هذه الاعتراضات على "فقرة الغروب" وقام بحذفها.

إستنتاج ٨٦ قام المجلس بالإبقاء على بعض المتطلبات الناتجة عن معيار المحاسبة الدولي ٨ وقد أقر المجلس بصعوبة إجراء تعديل تدريجي على ممارسات الاعتراف والقياس في المرحلة ١ لأن العديد من جوانب محاسبة عقود التأمين هي ذات علاقة بجوانب لن تكتمل قبل المرحلة ٢. إلا أن تجنب هذه المتطلبات المحددة سينتقص من الملائمة والموثوقية بالنسبة للبيانات المالية لشركة التأمين إلى درجة غير مقبولة. كما أن هذه المتطلبات ليست ذات علاقة كبيرة بالجوانب الأخرى للاعتراف والقياس ولا يتوقع المجلس أن تعكس المرحلة ٢ هذه المتطلبات. وقد تمت مناقشة النقاط أدناه:

- (أ) مخصصات الكوارث والتعويض الموازي (الفقرات إستنتاج ٨٧-٩٣)
- (ب) كفاية الإنترام (الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤)
- (ج) عكس الاعتراف (الفقرة إستنتاج ١٠٥)
- (د) المعادلة (الفقرة إستنتاج ١٠٦)
- (هـ) انخفاض قيمة أصول إعادة للتأمين (الفقرات إستنتاج ١٠٧-١١٤)

مخصصات الكوارث والتعويض الموازي

إستنتاج ٨٧ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى خسائر مرتبطة بالكوارث وتكون جسيمة إلا أنها غير متكررة وتشأ عن الدمار في المنشآت النووية أو الأضرار الصناعية أو الدمار الناتج عن الزلازل. وتتطلب بعض النظم القانونية أو تسمح بمخصصات الكوارث في العقود من هذا النوع. وعادة ما يتم إنشاء مخصصات الكوارث بشكل تدريجي على مدى عدة سنوات من الإيرادات المتحققة وغالباً ما يكون ذلك باتباع معادلة محددة حتى يتم الوصول إلى حد معين. وهذه المخصصات مدة لاستعمالها في حال حدوث خسارة مستقبلية ناتجة عن الكوارث والتي تتم تغطيتها بعقد حالية أو مستقبلية من هذا النوع. وتسمح بعض الدول أو تتطلب مخصصات للتعويض الموازي لتغطية التكاليف العشوائية لفترات المطالبات (مثل تأمين من العواصف الثلجية وتأمين الإنتمان وتأمين الضمانات وتأمين الأمانة) باستخدام معادلة مبنية على التجربة خلال عدة سنوات.

إستنتاج ٨٨ يعتمد أولئك الذين يفضلون الاعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي كالتزامات على الأسس التالية:

- (أ) أن هذه المخصصات تمثل أقساطاً مختلفة أو غير مكتسبة مخصصة لتحديد الحوادث غير المتوقعة الحدوث بالمعدل في أي مدة عقد مفرد إلا أنها متوقعة الحدوث خلال كامل دورة فترات العقد المتعددة. وعلى الرغم من أن العقود لا تغطي إلا مدة واحدة من حيث الشكل إلا أنها من ناحية المضمون تتجدد عادة وهو ما يقود إلى تجميع المخاطر على مدى الزمن

لا خلال مدة مفتردة. وفعلاً فإن بعض النظم القانونية تصعب من إمكانية قيام شركات التأمين بوقف تقديم التأمين ضد بعض أنواع المخاطر كالأعاصير.

(ب) في بعض النظم القانونية يكون مطلوباً من شركات التأمين فصل جزء من الأقساط (للكوارث). ولا تكون أقساط الكوارث متوفرة للتوزيع على المساهمين (باستثناء في حالة التصفية). وإذا نقلت شركة التأمين العقد إلى شركة أخرى فعليها أيضاً أن تنقل أقساط الكوارث.

(ج) في السنوات التي لا تقع فيها كوارث (أو عندما تكون المطالبات منخفضة بشكل غير طبيعي) فإن هذه المخصصات تمكن ربحية شركة التأمين على المدى البعيد بشكل صافٍ لكونها تتفق مع تكاليف شركة التأمين ومع الإيرادات على المدى الطويل، كما أنها تبين نموذجاً للأرباح يشبه ذلك المكتسب من خلال إعادة التأمين إلا أنه أقل من ناحية التكلفة والعبء الإداري.

(د) توسع هذه المخصصات لحماية الملاءة من خلال تقييد المبالغ الموزعة على المساهمين ومن خلال تقييد قدرة المؤسسة الضعيفة على التوسع أو الدخول في أسواق جديدة.

(هـ) تشجع هذه المخصصات شركات التأمين على القبول بمخاطر قد ترفضها في أوضاع مختلفة. وتبرز بعض الدول هذا التشجيع من خلال خصومات ضريبية.

استنتاج ٨٩ للأسباب التالية يمنع هذا المعيار الاعتراف كالتزام بمخصصات لمطالبات مستقبلية في العقود التي لا تكون موجودة في تاريخ التقارير المالية (مثل مخصصات الكوارث والتعويض الموازي):

(أ) أن هذه المخصصات ليست التزامات كما هي معرفة في الإطار العام وذلك لأنه ليس على شركة التأمين للالتزامات الحالية بخصوص الضائر التي تحدث بعد نهاية مدة عقد التأمين الحالي. وكما ورد في الإطار العام فإن المفهوم المنطبق لا يسمح بالاعتراف بالبدون الواردة في الميزانية العمومية التي لا تلبى تعريف الأصول أو الإلتزامات. إن الاعتراف بالبدون المتغيرة كما لو أنها التزامات سيؤثر سلباً على الملائمة والموثوقية لبيانات شركة التأمين المالية.

(ب) حتى وإن كان قانون التأمين يتطلب من شركات التأمين أن تقوم بفصل أقساط الكوارث بحيث لا تكون متوفرة للتوزيع على المساهمين بأي حال من الأحوال، فإن المكاسب من هذه الأقساط المنفصلة ستكون متاحة للمساهمين، وبالتالي سيتم تصنيف هذه المبالغ المنفصلة بشكل مناسب كحق ملكية لا كالتزام.

(ج) إن الاعتراف بهذه المخصصات يحد من قدرة المستخدمين على اختبار أثر الكوارث المأهولة ولا يساهم بتخليها من ناحية تعرض شركة التأمين لكوارث مستقبلية. وبأخذ الإصاح الكافي بعين الاعتبار فإن المستخدمين يفهمون أن بعض أنواع التأمين تعرض شركة التأمين إلى خسائر غير متكررة لكنها جسيمة، كما أن التماثل مع عقود إعادة التأمين ليس ذي صلة إذ أن إعادة التأمين تغير فعلياً شكل مخاطر شركة التأمين.

(د) إن الهدف من البيانات للعلمة ذات الغايات العلمية ليس زيادة الملاءة وإنما تقديم معلومات مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين من أجل قرارات الإستراتيجية. كما أن الاعتراف بالمخصصات يحد ذاته لا يزيد الملاءة، إلا أنه إذا كان الهدف من البيانات المالية زيادة الملاءة فينتج عن ذلك أن على شركة التأمين أن تتعرف بالمخصصات كاملة فوراً لا أن

تجمعها على مدى فترة من الزمن. كما أن الكوارث (والتجارب غير المتوقعة) في فترة معينة تعتبر مستقلة عن تلك التي تحدث في فترات أخرى. ويبنغي من شركة التأمين أن لا تقلل من الالتزام عندما تحدث الكارثة (أو التجربة السيئة عادة). كما أنه وإذا كان الاختلاف على مدى الزمن أساساً صالحاً للمحاسبة فإن الخسائر التي تتفوق المعدل في السنوات الأولى يبنغي أن يتم الاعتراف بها كإصول، إلا أن المقترحات حول مخصصات الكوارث والتعويض الموازي لا تؤيد ذلك.

(هـ) إن الاعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي ليست الطريقة الوحيدة للحد من التوزيع على المساهمين، بل إن التدابير الأخرى مثل متطلب هامش الملاءة ومتطلبات رأس المال المبني على المخاطرة قد تلعب دوراً مهماً. وهناك احتمال آخر هو أن تفصل شركة التأمين جزءاً من حقوق الملكية فيها للاحتفاظ بها من أجل تلبية خسائر محتملة في المستقبل.

(و) إن الهدف من البيانات العامة ذات الغايات العامة ليس تشجيع أو تثبيط أنشطة أو معاملات معينة وإنما الإبلاغ عن معلومات محايدة بالنسبة للنشاطات والمعاملات، وبالتالي فإن متطلبات المحاسبة يبنغي أن لا تشجع شركة التأمين على قبول أو رفض أنواع معينة من المخاطرة.

(ز) إذا توقعت شركة التأمين أن تستمر في توفير غطاء للكوارث فيفترض أنها تعتقد أن الأعمال ستكون للفضل في المستقبل. ولأن يكون صادقاً من منظور عرض البيانات الاعتراف بالالتزام من العقود المستقبلية التي يتوقع أن تكون مربحة.

(ح) لا يوجد طريقة موضوعية لقياس مخصصات الكوارث والتعويض الموازي ما لم يتم استعمال معادلة عشوائية.

إستنتاج ٩٠ لقد اقترح البعض أن من غير المناسب تخفيف مخصصات الكوارث والتعويض الموازي في المرحلة ١ كتعديل تدريجي للإجتهادات الحالية، إلا أن المجلس قد خلص إلى أنه قد يمنع هذه المخصصات دون إضاد المكونات الأخرى للتوجهات الحالية. ولا يوجد أساس معقول للمجادلة بأن "مخصصات" الكوارث والتعويض الموازي هي التزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقرير المالية. وليس هناك إمكانية من الناحية الواقعية أن يسمح المجلس بها في المرحلة ٢. وبالفعل وكما تم بيانه سابقاً فإن للفترة ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتطلب من المؤسسة دراسة المعايير المتعددة لدى إعداد السياسة المحاسبية ليند ما إذا لم يكن هذا المعيار ينطبق بشكل خاص على ذلك البند، من وجهة نظر المجلس، إذا لم يوقف هذا المعيار المتطلب فمن الواضح أنه سيمنع الاعتراف بهذه البنود كالتزام. وبالتالي فإن هذا المعيار يحتفظ بهذا المنع (انظر الفقرة ١٤(أ) من هذا المعيار).

إستنتاج ٩١ قدم بعض المجاوبين حججاً إضافية للسماح بالاعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموازي كالتزام:

(أ) نقيس بعض شركات التأمين عقود التأمين دون هامش مخاطر. وبدلاً من ذلك تعترف بمخصصات الكوارث أو التعويض الموازي. وإذا تم تخفيض مخصصات الكوارث في المرحلة ١ فإن هذا التخفيف قد يتم الإبقاء عليه جزئياً في المرحلة ٢ إذا كان مطلوباً من شركات التأمين إضافة هامش المخاطر.

(ب) تعتبر بعض شركات التأمين هذه المخصصات على أنها جزئياً ذات علاقة بالمعقود الحالية وجزئياً بالمعقود المستقبلية. إن فصل هذه المكونات قد يكون صعباً وقد تتضمن تغييرات في الأنظمة لا يكون ثمة حلجة لها في المرحلة ٢.

استنتاج ٩٢ لم تقنع هذه الحجج المجلس للأسباب التالية:

(أ) إن عدم الإكمال الحالي في إجراءات الاعتراف بالإنترلم لا تبرر الاعتراف بمفردات أخرى لا تنبئ تعريف الإنترلم.

(ب) إن الإضافات على هذه المخصصات عادة ما تنبئ على نمية من عائد الأقساط وإذا انتهت فترة المخاطرة فإن القسط لا يكون ذي صلة بالالتزامات التعاقدية الحالية. وإذا لم تكن مدة المخاطرة قد انقضت بشكل كامل فإن الجزء ذو الصلة من القسط يكون متصلاً بالإنترلم تعاقدي حالي، إلا أن معظم نماذج الحالية تغير كل الأقساط ذات الصلة لتصبح أقساطاً غير مقبوضة، وبالتالي فإن الاعتراف بها كمخصص إضافي قد يؤدي إلى احتسابها مرتين (ما لم يكن معلوماً أن العقد محدد بسعر قليل).

استنتاج ٩٣ وبالتالي فقد أبى المجلس على الإقتراف في مسودة العرض ٥ لتخفيض هذه المخصصات، إلا أنه وعلى الرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يمنع الاعتراف بها كالإنترلم إلا أن أنه لا يمنع فصلها إلى مكون ملكية. إن التغييرات في مكون حق الملكية لا يتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ ببيان عن التغيير في حقوق الملكية.

ملاءة الإنترلم

استنتاج ٩٤ إن العديد من نماذج المحاسبة الحالية لديها اختبارات للتأكد من أن التزامات التأمين غير معروضة بأقل من حقيقتها وأن هذه المبالغ ذات العلاقة المعترف بها كأصول أو تكاليف الشراء المؤجلة غير معروضة بأكثر من حقيقتها. ويعتمد الشكل الدقيق للاختبار على أسلوب القياس الأدنى ذو العلاقة إلا أنه لا توجد ضمانات بأن هذه الاختبارات في كل مكان، وأن موثوقية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن أن تتأثر إذا ادعت شركة تأمين الإنمئثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها أخفت بالإعتراف بالخسائر المالية والمتوقعة بشكل معقول وللأمانة عن الالتزامات التعاقدية الحالية. ولتجنب ذلك، يتطلب هذا المعيار اختبار ملاءة الإنترلم* (انظر الفقرات ١٥-١٩).

استنتاج ٩٥ لم يكن المجلس يقصد أن يقدم عناصر تدريجية لنموذج قياس موازي بل أن يضع آلية تخفف من احتمال بقاء الخسائر المالية غير معترف بها خلال المرحلة ١. ومع أخذ ذلك بعين الاعتبار تحدد للفرة (١٦) من هذا المعيار المتطلبات الدنيا التي ينبغي أن يلبها الاختبار الحالي من شركة التأمين. وإذا لم تقم شركة التأمين بتطبيق الاختبار الذي يلبى هذه المتطلبات فإن عليها أن تطبق الاختبار الذي يحدده المجلس. ولتحديد الاختبار بناءً على أساس موجود حالياً في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولتقليل الحاجة إلى الاستثناء من المبادئ الحالية قرر المجلس أن يعتمد على معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

استنتاج ٩٦ ينطبق اختبار ملاءة الإنترلم أيضاً على تكلفة الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة التي تمثل حقوقاً تعاقدية تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفوظة. وبالنسبة، عندما راجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" في عام ٢٠٠٤ استثنى تكاليف الشراء المؤجلة والأصول المالية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

* تصف مسودة العرض هذا الاختبار باختبار الاعتراف بالخسارة.

إستنتاج ٩٧ وقد نظر للمجلس فيما إذا كان من الواجب الإبقاء على نموذج تخفيض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتكاليف الشراء المؤجلة، وربما الإلتزامات التامينية ذات العلاقة أيضا. إلا أن نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن أن ينطبق على تكاليف الشراء المؤجلة وحدها دون دراسة التكتفات النقدية ذات العلاقة بالإلتزامات لمعترف بها. وبالفعل تقوم بعض شركات التأمين برسملة تكاليف الشراء بشكل ضمني من خلال خصومات في قياس الإلتزام. كما أنه سيكون من المربك وميصعب تطبيق هذا النموذج على الإلتزامات دون أن تتم إعادة تشكيله. ومن وجهة نظر المجلس لعل من الأيسر استعمال نموذج مصمم للإلتزامات وتحديدًا نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ومن الناحية العملية فإن للنموذج الذي تم إعادة تصميمه في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ قد يقود إلى نتكج صعبة جدا.

إستنتاج ٩٨ اقترح بعض المجاوبين أن على المجلس أن يحدد بأن التكتفات النقدية التي تتم دراستها في اختبار ملاءة الإلتزام ينبغي أن تتضمن ثلر الخيارات الضمنية والضمانات مثل معدلات دفعات التأمين السنوية الخسومنة. وقد عبر هؤلاء عن مخاوفهم من أن التحديد من المعامرات المحلية لم تتطلب من شركات التأمين أن تعترف بهذه التعرضات التي قد تكون كبيرة جدا.

إستنتاج ٩٩ وعلى الرغم من أن هدف المجلس لم يكن تطوير اختبار ملاءة إلتزام تفصيلي إلا أنه قد لاحظ أن حجم التعرض إلى الضمانات والخيارات الضمنية وإخفاق العديد من الممارسات المحلية في هذا المجال أدت إلى ضرورة وضع متطلبات معينة حتى في المرحلة ١. وبالتالي قرر المجلس أن المتطلبات الدنيا لاختبار ملاءة الإلتزام الحالية ينبغي أن تتضمن دراسة التكتفات النقدية الناتجة عن الخيارات الضمنية والضمانات، ولم يحدد للمجلس الطريقة التي ينبغي أن تتم بها دراسة هذه التكتفات النقدية إلا أنه حدد أن على شركة التأمين أن تأخذ هذه المسألة بعين الاعتبار عند إعداد الإفصاحات عن سياساتها المحاسبية. وإذا كان اختبار ملاءة الإلتزام الحالي لا يلبي المتطلبات الدنيا، تجري المقارنة مع التدابير التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى المبلغ الذي ينبغي أن تكفه مؤسسة ما بشكل مقبول من أجل تسوية الإلتزام أو نقله إلى طرف ثالث. وبشكل ضمني فإن هذا المبلغ يأخذ بعين الاعتبار الآثار المحتملة للخيارات الضمنية والضمانات.

إستنتاج ١٠٠ لا تحدد مسودة العرض ٥ مستوى إجمالي لاختبار ملاءة الإلتزام، وقد طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح ذلك. وتؤكد الفقرة ١٨ من هذا المعيار أن مجمل متطلبات اختبار ملاءة الإلتزام الحالية ولجنة التطبيق إذا كان الإختبار يلبي المتطلبات الدنيا المحددة في الفقرة ١٦ من هذا المعيار. وإذا لم يلبي الإختبار هذه المتطلبات الدنيا فلا يوجد مبرر جوهري لمعالجة الخسارة من أحد العقود مقابل مكاسب غير معترف بها في عقد آخر. ومع ذلك خالص المجلس إلى أن التقييم لكل عقد على حدة سيفرض تكاليف تتجاوز المنفعة المحتملة بالنسبة للمستخدم، ولذلك فإن الفقرة ١٨ تنص على أن تجري المقارنة على مستوى محفظة العقود التي تكون عرضة لمخاطر مشابهة إلى حد بعيد وأن تتم إدارتها معا كمحفظة. وقد يكون التعريف الأكثر دقة صعبا ولا حاجة له وذلك إذا أخذنا في الإعتبار هدف المجلس المقيد في التأكد من الحد الأدنى من الإختبار خلال المرحلة ١.

إستنتاج ١٠١ لا يقع إعداد نظام محاسبي مفصل لعقود التأمين ضمن نطاق المرحلة ١. وعليه لا يحدد هذا المعيار الأمور التالية:

- (أ) ما هو للمقياس الذي يحدد متى تنتهي العقود الحالية وتبدأ العقود المستقبلية.
- (ب) ما إذا كانت التكتفات النقدية ستخصص لتعكس القيمة الزمنية للنقد أو لتتاسب مع المخاطرة وعدم التأكد، وكيف سيتم ذلك.

(ج) ما إذا كان اختبار ملاءة الالتزام يأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيارات والضمائم الضمنية.

(د) ما إذا كانت الخصائر الإضافية المعترف بها بسبب اختبار ملاءة الالتزام قد تم الاعتراف بها من خلال تخفيض المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو من خلال زيادة المبالغ المسجلة للالتزامات التأمين ذات العلاقة.

إستنتاج ١٠٢ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح عدم وجود حاجة إلى اختبار رسمي لملاءة الالتزام في حال كانت المؤسسة قادرة أن تظهر أن طريقها في قياس الالتزامات التأمينية لا تؤدي إلى إظهارها بكل مما هي. وتطلب الفقرة ١٥ من هذا المعيار من شركات التأمين تقييم ما إذا كانت للالتزامات التأمينية المعترف بها كافية باستخدام التقديرات الحالية للتكلفت للتغطية المستقبلية. والنقطة الأساسية هنا أنه ينبغي دراسة للتكلفت التقديرية المستقبلية بطريقة ما وليس مجرد افتراض أنها تدعم المبالغ المسجلة الحالية. ولم يحدد هذا المعيار الوسيلة المحددة لضمان ذلك ما دامت المتطلبات الدنيا في الفقرة ١٦ قد تمت تلبيةها.

إستنتاج ١٠٣ اعتبر بعض المجاوبين اختبار ملاءة الالتزام المقترح في مسودة العرض ٥ على أنه يتطلب قياس للقيمة العادلة بالحد الأدنى، ولم يكن ذلك مقصد المجلس. إن على شركة التأمين للرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فقط في حال عدم تلبية المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦.

إستنتاج ١٠٤ أشار بعض المجاوبين إلى أن العديد من اختبارات ملاءة الالتزام تتطلب قياسات لا تتضمن هامش للمخاطرة، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يشترط هذا الهامش. ومن أجل الوصول إلى توافق اقترح هؤلاء المجاوبون أن على اختبار ملاءة الالتزام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يستثني هذه الهوامش، ولم يتبنى المجلس هذا الاقتراح. إن المفزى من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بالنسبة للمرحلة ١ هو الأخذ بأسس قياس حالة متوفرة وليس إنشاء نموذج جديد.

إلغاء الاعتراف

إستنتاج ١٠٥ لم يحدد المجلس الأسباب وراء ضرورة اختلاف متطلبات إلغاء الاعتراف بالنسبة للالتزامات التأمين وأصول التأمين عن تلك المتعلقة بالالتزامات المالية والأصول المالية. وعليه فإن متطلبات إلغاء الاعتراف بالنسبة للالتزامات التأمين هي ذاته بالنسبة للالتزامات المالية (انظر الفقرة ١٤ ج) من هذا المعيار). ومع ذلك ولأن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية موضوعا جديا فإن هذا المعيار لا يتناول موضوع إلغاء الاعتراف بأصول التأمين.

التنقاص

إستنتاج ١٠٦ إن شركة التأمين المباشرة (أي شركة التأمين التي تكون هي حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة للتأمين) لا يكون لها حق في معللة المبالغ المستحقة من محيد التأمين في مقابل المبالغ المستحقة لحامل الوثيقة ذي العلاقة. وتمتع معايير المعالجة العادية مثل هذه المعادلة عند عدم وجود مثل هذه الحقوق. وعندما لا تتم تلبية هذه المعايير فإن العرض الإجمالي يعطي صورة أكثر وضوحا لحقوق والالتزامات شركة التأمين المباشرة والإيرادات والنفقات ذات العلاقة. (انظر الفقرة ١٤ د) من هذا المعيار).

أصول إعادة التأمين

تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين

إستنتاج ١٠٧ اقترحت مسودة العرض ٥ على شركة التأمين المباشرة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *تخفيض قيمة الأصول* على أصول إعادة التأمين الخاصة بها. وقد اعترض بعض المجابرين على هذا الاقتراح للأسباب التالية:

(أ) إن من شأن ذلك أن يجبر العديد من شركات التأمين للمباشرة إلى تغيير نماذجها المحاسبية لتعود إعادة التأمين بطريقة لا تتناسب مع محاسبة التزامات التأمين للمباشرة ذات العلاقة.

(ب) سيطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من شركة التأمين المباشرة أن تتناول أموراً خارج نطاق المرحلة ١ بالنسبة للإلتزامات التأمينية المباشرة ذات العلاقة كالتخفقات النقدية الواجب خصمها ومعدل الخصم وطريقة قياس المخاطرة. وقد اعتبر البعض معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وسيلة غير مباشرة لفرض أمر مشابه لنموذج القيمة العادلة. وسيكون هناك أيضاً تعقيدات تتعلق بالأنظمة.

(ج) إن أصول إعادة التأمين بشكل أساسي هي نوع من الأصول المالية وبالتالي يجب أن تخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالنسبة لاختبار تخفيض القيمة.

إستنتاج ١٠٨ وقد خلص المجلس إلى أن اختبار تخفيض القيمة بالنسبة للمرحلة ١ (أ) ينبغي أن يركز على مخاطرة الائتمان الناشئة عن مخاطرة تعثر معيد التأمين وعن النزاعات حول التغطية و (ب) ينبغي أن لا يتناول الأمور التي تنشأ عن قياس التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة. وقد قرر المجلس بأن الطريقة الأنسب للوصول إلى ذلك هو نموذج الخسائر المتكبدة المبني على النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين

إستنتاج ١٠٩ يعرف هذا المعيار عقد إعادة التأمين بأنه عقد تأمين يصدر عن شركة تأمين (معيد التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة التأمين المباشرة) عن الخسائر الناجمة عن عقد أو أكثر صادرة عن شركة التأمين المباشرة. ويمثل أحد نتائج ذلك أن مستوى المخاطرة في التأمين المطلوب لتلبية تعريف عقد التأمين هو ذاته بالنسبة لعقد إعادة التأمين كما هو لمعقد التأمين المباشر.

إستنتاج ١١٠ إن المتطلبات الوطنية للمحاسبة عادة ما تعرف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر دقة من عقود التأمين المباشرة من أجل تجنب الالتباس من خلال العقود التي تأخذ الشكل للقانوني لعقد إعادة التأمين لكنها لا تنقل مخاطر تأمين هامة (تسمى أحياناً بإعادة التأمين المالي). ولأحد مصادر هذه الالتباس هو الإخفاق في خصم العديد من التزامات مطالبات التأمين (خلاف التأمين على الحياة). وإذا اشترت شركة التأمين إعادة التأمين فإن الأشخاص المدفوعة لمعيد التأمين تعكس القيمة الحالية للإلتزام، وبالتالي تكون أقل من المبالغ المسجلة السابقة المتعلقة بالإلتزام. إن الإبلاغ عن أرباح من شراء إعادة التأمين ليس عرضاً صالحاً للبيانات إذا لم يتحقق لكسب اقتصادي في ذلك الوقت. ويشأ للمكسب المحاسبي بشكل كبير بسبب الإخفاق في استخدام الخصم على الإلتزام ذو العلاقة. وتنشأ مشاكل مشابهة إذا تم قياس الإلتزام التأميني ذو العلاقة بدرجة عالية من الحيطة والحذر.

إستنتاج ١١١ قرر المجلس عدم استعمال تعريف عقد إعادة التأمين لمعالجة هذه المشاكل حيث لم يجد المجلس

سببا وجيها لتعريف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر أو أقل تحديدا من تعريف عقد التأمين المباشر. وبدلا من ذلك تناولت مسودة العرض ٥ هذه المشاكل من خلال المقترحات التالية:

(أ) منع عكس الاعتراف إذا لم ينقضي الالتزام (الفقرات ١٤(ج) وإستنتاج ١٥ من هذا المعيار)، ومنع المعفلة لأصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة (الفقرات ١٤(د) وإستنتاج ١٠٦ من هذا المعيار).

(ب) اشتراط التجزئة في بعض الحالات (الفقرات إستنتاج ١٠-١٢ من هذا المعيار، والمثال تنفيذ ٣ في إرشادات التنفيذ والفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).

(ج) تحديد الاعتراف بالأرباح عندما يشترى شركة التأمين إعادة التأمين.

إستنتاج ١١٢ عارض المجابون على مسودة العرض ٥ بشكل عام المقترح الوارد في الفقرة إستنتاج ١١١(ج) على الأسس التالية :

(أ) إن هذه التعديلات التدريجية على النماذج المحاسبية الحالية كانت خارج نطاق المرحلة ١ وستتطلب أنظمة جديدة قد تنبكي الحاجة إليها في المرحلة ٢.

(ب) ستكون المقترحات صعبة التطبيق على عقود إعادة التأمين الأكثر تعقيدا بما فيها عقود فائض الخسارة والعقود التي تعيد تأمين مستويات مختلفة من محفظة عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(ج) ستخلق المقترحات حالات من عدم التوافق مع قياس عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.

(د) إن الربح المصطنع المعترف به في البداية بالنسبة لبعض عقود إعادة التأمين يخفض من الخسارة المصطنعة التي تنشأ في وقت سابق من الحيلة الزائدة أو من الإمتناع عن الخصم. وإذا تم تخفيض صافي التعرض من خلال إعادة التأمين فلا يكون هناك سبب للإستمرار في المبالغة في إظهار الالتزام الأصلي.

(هـ) يجب الاعتراف بأي تأجيل للربح من شراء إعادة التأمين كإلتزام وليس كتخفيض في المبالغ المسجلة لأصول إعادة التأمين. وميسمح ذلك بقياس أصول و التزامات متصلة بنفس عقود التأمين ذات العلاقة على أسس ثابتة ومتوافقة أيضا مع أسس محاسبية أخرى مثل الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما.

(و) يجب استهداف أية قيود في المرحلة ١ بشكل دقيق في معاملات إعادة التأمين المالية (المعاملات التي لا تبني تعريف عقد التأمين أو التي تشمل على مكونات مالية هامة) أو العقود التي تمنح تغطية رجعية (التي تغطي حوادث حدثت سابقا).

(ز) إن اختبار ملاءة الإلتزام ومقترحات التجزئة كانت لتقدم احتياطا كافيا ضد الإعترااف بالأرباح الفائضة.

إستنتاج ١١٣ درس للمجلس مسألة حصر المتطلبات المقترحة في الحالات التي يغلب فيها احتمال حدوث تشوهات هامة في الأرباح المبلغ عنها مثل العقود الرجعية. إن التوصل إلى مثل هذا التمييز سيكون صعبا ويحتاج إلى وقت طويل، ولا توجد ضمانات لنجاحه. وقد تدارس المجلس أيضا الانطلاق من متطلبات الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما إلا أنه قرر عدم تضمين متطلبات تفصيلية من هذا النوع كحل مؤقت ونحو فاعلية جزئية. وقد كانت المقترحات في مسودة

العرض ٥ محاولة لتطوير حل مؤقت أكثر بساطة. وقد بينت الردود أن الخيار المقترح يتضمن العديد من النواقص التي تحول دون تحقيقه لأهدافه.

إستنتاج ١١٤ قرر المجلس حذف المقترح الولد في مسودة العرض ٥ واستبداله بمتطلبات إفصاح محددة بالنسبة للأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة للتأمين (أنظر الفقرة ٣٧ (ب) من هذا المعيار).

الممارسات الحالية الأخرى

إستنتاج ١١٥ لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

(أ) تكاليف الشراء (الفقرات إستنتاج ١١٦-١١٩)؛

(ب) الإسترداد وحوالة الحق (الفقرتين إستنتاج ١٢٠-١٢١)؛ و

(ج) قروض للوثيقة (لفترة إستنتاج ١٢٢).

تكاليف الشراء

إستنتاج ١١٦ تكاليف الشراء هي التكاليف التي تتكبدها شركة التأمين من أجل بيع أو توقيع أو إنشاء عقد تأمين جديد. لا يتطلب هذا المعيار ولا يمنع تأجيل تكاليف الشراء ولا يصف تكاليف الشراء القابلة للتأجيل أو مدة أو طريقة لإطفائها، أو ما إذا كان على شركة التأمين أن تعرض تكاليف الشراء للمؤجلة كإصول أو كتخفيض في التزامات التأمين. تعتبر معاملة تكاليف الشراء المؤجلة هي جزءاً جوهرياً من النماذج الحالية ولا يمكن تعديلها بسهولة دون مراجعة متعمقة لهذه النماذج في المرحلة ٢.

إستنتاج ١١٧ قد تختلف معاملة تكاليف الشراء لعقود التأمين في المرحلة ١ عن معاملة تكاليف المعاملات التي تقترب على عقود الإستثمار (أي الإلتزامات المالية). ويطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عرض تكاليف معاملات محددة بإظهارها كخصم عند تحديد المبالغ المبنية المسجلة للإلتزامات المالية. ولم يرغب المجلس بوضع استثناءات لتعريفات تكاليف المعاملة التي تنطبق عليها هذه المعالجة. قد يتم تعريف هذه التكاليف بشكل أوسع أو أضيق من تكاليف الشراء المطلوب أو المسموح لشركة التأمين أن توجّلها باستخدام سياساتها المحاسبية الحالية.

إستنتاج ١١٨ تتكبد بعض المؤسسات تكاليف هامة في الشروع في عقود الإذخار طويلة الأجل. وقد جادل بعض المجاوبين بأن أغلب هذه التكاليف-إن لم تكن جميعها- تنطبق بالحق في تحميل أتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بدلاً من الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما يتم قبض أول قسط. وقد طلبوا من المجلس توضيح ما إذا كانت كلفة إنشاء هذه الحقوق يمكن الإعتراف بها كأصل منفصل بدلاً من خصم عند تحديد للمبالغ المسجلة الأولية للإلتزام المالي. وقد بينوا أن من شأن هذه المعالجة أن:

(أ) تبسط تطبيق أسلوب لفائدة الفعالة عل الإلتزام المالي المسجل حسب التكلفة المطفأة.

(ب) تمنع منذ البداية الإعتراف بالخسارة المضللة للإلتزام المالي الذي يتضمن ميزة الطلب والتي يتم تسجيله بالقيمة العادلة. ويقرر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهذا الإلتزام لا تقل عن المبلغ ولجِب الأداء عند الطلب (مخصوصاً-إذا انطبق ذلك- من أول ترويج يمكن أن يتم طلب للدفع فيه).

إستنتاج ١١٩ وفي الإجابة على هذه التعليقات قرر المجلس أن التكاليف الزائدة التي يمكن أن تعزى مباشرة لجهود الحصول على عقد إدارة استثمار ينبغي أن يتم الإعتراف بها كحصول إذا كانت تلبى معايير محددة. وينبغي تعريف التكاليف الزائدة بنفس الطريقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أوضح المجلس هذه النقطة من خلال إضافة الإرشاد إلى ملحق معيار المحاسبة الدولي ٣١٨/الإيراد*.

الإسترداد وحالة الحق

إستنتاج ١٢٠ تسمح بعض عقود التأمين لشركة التأمين ببيع المنتجات (عادة ما تكون تالفة) التي يتم الحصول عليها لدى تسوية المطالبات (أي الإسترداد: استرداد جزء من المبلغ المدفوع للمطالبة من بيع البنود التالفة). وقد يكون لشركة التأمين الحق بأن تلاحق أطرافاً ثالثة لدفع بعض أو كل التكاليف (أي حالة الحق). وسيدرس المجلس الإسترداد وحالة الحق في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٢١ لم يعدل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فيما يتعلق بالموضوعين التاليين:

(أ) لم تؤخذ المكاسب من التصرف المحتمل بالأصول بعين الاعتبار عند قياس المخصصات حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبط بشكل وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص. وبدلاً من ذلك تعترف المؤسسة بالمكاسب المتوقعة من التصرف بالأصول في الوقت المحدد في هذا المعيار الذي يتناول الأصول المعنية (الفقرات ٥١ و ٥٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧).

(ب) تتناول الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإستعاضات عن بعض أو كل لفقات المطلوبة من أجل تسوية المخصص.

إن المجلس يعمل لتحديد الأوجه المختلفة للمعيار ٣٧.

فروض الوثيقة

إستنتاج ١٢٢ تسمح بعض عقود التأمين لحمل الوثيقة بالحصول على قرض من شركة التأمين. وقد اقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أن تتعامل مع هذه القروض كدفعة مسبقة للإلتزامات التأمينية بدلاً من إنشاء أصل مالي منفصل. ولأن المجلس لا يعتبر أن هذا الموضوع ذو أولوية فإن تناوله المرحلة ١.

التغيير في السياسات المحاسبية

الملائمة والموثوقية

إستنتاج ١٢٣ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ التغيير في السياسات المحاسبية التي لا يتطلبها هذا المعيار ما لم يؤد التغيير إلى تزويد معلومات أكثر صلة وموثوقية. وعلى الرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في المرحلة ١ فقد أرتأى عدم الحاجة لإعفاء شركات التأمين من متطلب تبرير التغييرات في السياسات المحاسبية. وبالتالي فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فقط إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية أكثر ملائمة ولكن ليس أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة. ويقاس ذلك بناءً على المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨*. وخلال وضع توصيات

* بخلاف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح بتغييرات في السياسة المحاسبية التي تجعل البيانات المالية أكثر موثوقية وليس أقل ملائمة، وهو ما يسمح بالتصحيح الذي يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية حتى وإن لم تكن تلتزم بالموثوقية الكاملة. في معيار المحاسبة الدولي ٨ وفي الإطار العام الإعتيادية ليست مكافئة لقبالية التحقق إلا أنها تضمن خصائص كالجديدية وتغليب المضمون على الشكل.

المجلس بالنسبة للمرحلة ٢ (انظر الفقرات ٦-٨) ستمنح شركات التأمين سيقا إضافيا للحكم ما إذا كان التغيير في السياسات المحاسبية سيجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وموثوقة.

إستنتاج ١٢٤ يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية محددة تؤيد الفقرة ٢٢:

(أ) تسمح الفقرة ٢٤ لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لبعض الإلتزامات التأمينية التي تقرر، دون تلبية المتطلبات العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨، بأن السياسة المحاسبية يجب أن تطبق على كافة البنود المشابهة (الفقرات ١٧٤-١٧٧).

(ب) تسمح الفقرة ٢٥ باستمرار الممارسات التالية إلا أنها تمنع المباشرة بها:

(١) قياس الإلتزامات للتأمين على أسس غير مخصصة (الفقرتين ١٢٦ و ١٢٧).

(٢) قياس الحقوق المتعلقة لأتعاب إدارة الإستثمارات المستقبلية بمبلغ يتجاوز القيمة المعادلة كما يفهم ضمنا من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتم تحميلها من قبل العاملين الآخرين في السوق بالنسبة لخدمات مشابهة (الفقرات ١٢٨-١٣٠).

(٣) استعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين الخاصة بالشركات التابعة (الفقرتان ١٣١ و ١٣٢).

(ج) تمنع الفقرة ٢٦ اللجوء إلى المزيد من الحيلة إذا كانت شركة التأمين تقيس الإلتزاماتها للتأمينية حاليا بما يكفي من الحيلة (الفقرة ١٣٣).

(د) تنشئ الفقرات ٢٧-٢٩ افتراضا قليلا للنقض ضد إدخال هوامش استثمار مستقبلية عند قياس عقود التأمين (الفقرات ١٣٤-١٤٤).

(هـ) تتناول الفقرة ٣٠ موضوع "محاسبة الظل" (الفقرات ١٨١-١٨٤).

(و) تسمح الفقرة ٤٥ لشركة التأمين بإعادة تحديد الأصول المالية كما هي "بالقيمة المعادلة من خلال الربح أو الخسارة" وذلك عند تغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية (الفقرات ١٤٥-١٤٦).

إستنتاج ١٢٥ اقترح بعض المجاوبين أن لا تسمح المرحلة ١ بتغيير السياسات المحاسبية من أجل منع غياب قابلية المقارنة (خاصة ضمن الدولة الواحدة) وأن يترك الأمر لاختيار الإدارة لإجراء تغييرات عضوائية. إلا أن المجلس قرر السماح بالتغييرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين إذا كانت تجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وليس أقل موثوقة، أو أكثر موثوقة وليس أقل ملائمة.

الخصم

إستنتاج ١٢٦ حسب الممارسة الحالية لا يتم خصم معظم مطالبات التأمين العام. ومن وجهة نظر المجلس فإن خصم الإلتزامات التأمينية يؤدي إلى بيانات مالية أكثر صلة وموثوقة. إلا أنه ولأن المجلس أن يتناول معدلات الخصم وأسس تعديلات المخاطر حتى المرحلة ٢ فقد خلص المجلس إلى أنه لا يستطيع طلب الخصم في المرحلة ١. ومع ذلك فإن هذا المعيار يمنع التمييز في السيادة المحاسبية التي تتضمن للخصم وليس في سيادة لا تتضمن للخصم (الفقرة ٢٥(أ)).

إستنتاج ١٢٧ اعترض بعض المعجلين على مسودة العرض ٥ على الخصم بالنسبة للعقود حيث يتوقع نشوء كافة للتدفقات النقدية تقريبا خلال سنة واحدة على أسس المادية وفائدة التكلفة. وقد قرر المجلس عدم إيجاد إعفاء محدد لهذه الإلتزامات لأن معايير المادية للعلاية في معيار المحاسبة الدولي ٨ تنطبق على ذلك.

أتعاب إدارة الإستثمار

إستنتاج ١٢٨ يحق لشركة التأمين بموجب بعض عقود التأمين أن تتقاضى أتعاب إدارة استثمار دورية. وقد اقترح لبعض أن على شركة التأمين - عند تحديد القيمة للعلاية للحقوق والإلتزامات للتعاقدية - خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقررة بنسبة خصم تمكن المخاطرة التي ترافق التدفقات النقدية. وتستعمل بعض شركات التأمين هذا الأسلوب في تحديد القيم الضمنية.

إستنتاج ١٢٩ ومع ذلك من وجهة نظر المجلس فإن هذا الأسلوب قد يؤدي إلى نتائج لا تتفق مع قياس القيمة للعلاية. وإذا كانت أتعاب شركة التأمين عن إدارة الأصول التعاقدية تتفق مع الأتعاب التي تتقاضاها شركات التأمين الأخرى ومديري الأصول لخدمات إدارة أصول شبيهة فإن القيمة للعلاية لحق شركة التأمين للتعاقدية بالنسبة لهذه الأتعاب ستكون مساوية تقريبا لتلك التي تتكبدها شركة للتأمين والجهات التي تدير الأصول من أجل الحصول على حقوق تعاقدية مشابهة*. وبالتالي فإن الفقرة (٢٥ب)) من هذا المعيار تؤكد أنه لا يجوز لشركة التأمين أن تقوم بإدخال سياسة محاسبية تقسم هذه الحقوق للتعاقدية بقيمة تزيد على القيمة للعلاية كما تدل عليها الأتعاب الذي يتقاضاها الآخرون عن خدمات مشابهة، إلا أنه وإذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتضمن هذه المقاييس فيجوز أن تستمر باتباعها في المرحلة ١.

إستنتاج ١٣٠ يتضمن جدول أعمال المجلس مشروعا حول الاعتراف بالإيرادات.

سياسات محاسبية موحدة بخصوص توحيد الحسابات

إستنتاج ١٣١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات مالية الموحدة والمنفصلة" من المؤسسات استعمال سياسات محاسبية موحدة إلا أنه وبموجب المتطلبات المحلية الحالية فإن بعض شركات التأمين توحيد حسابات مؤسساتها التابعة دون التأكيد من قياس الإلتزامات التأمينية باستعمال الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما بالنسبة للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل باقي المجموعة.

إستنتاج ١٣٢ بخفض استعمال سياسات محاسبية غير موحدة من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلا أن منع ذلك سيجبر بعض شركات التأمين على تغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمين بالنسبة لبعض الشركات التابعة في المرحلة ١. ومن شأن هذا أن يتطلب تغييرا في الأنظمة قد تتقضي الحاجة إليها في المرحلة ٢. وبالتالي فقد قرر المجلس أن شركة التأمين التي تتبع حاليا سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين يمكنها الإستمرار بذلك في المرحلة ١. إلا أنه وإذا كانت شركة التأمين تستعمل حاليا سياسات محاسبية موحدة لعقود التأمين فليس بإمكانها التحول إلى استعمال سياسات محاسبية غير موحدة (الفقرة ٢٥ج) من هذا المعيار).

* يلجم هذا النقاش مع حقوق والإلتزامات الخدمية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الحيطة الزائدة

إستنتاج ١٣٣ تقيس بعض شركات التأمين التزاماتها للتأمينية بناءً على ما يقصد منه أن يكون أساس حيطة عالية يفترض إلى الحيطة التي يتطلبها الإطار العام. إلا أن المرحلة ١ لا تحدد القدر المناسب من الحيطة، وعليه ليس بإمكانها أن تستبعد الحيطة الزائدة. وبالنسبة لا يحاول هذا المعيار منع القياسات الحالية للإلتزامات للتأمينية التي تفترض إلى الحيطة بسبب الحيطة الزائدة، إلا أنه يمنع استخدام الحيطة الزائدة إذا كانت شركة التأمين تقيس التزاماتها التأمينية بما يكفي من الحيطة (انظر الفقرة ٢٦ من هذا المعيار). يتناول اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ المشكلة للجدلية للإلتزامات للتأمينية المخضمة.

هوامش الإستثمار المستقبلية

إستنتاج ١٣٤ من وجهة نظر المجلس أن التكتفات النقدية المكتبة من أصل ما ليست ذات صلة بقياس الإلتزام (ما لم تؤثر هذه التكتفات النقدية على: (أ) التكتفات النقدية الناشئة عن الإلتزام أو (ب) خصائص الإلتزام المتعلقة بالإلتزام). يتعارض العديد من ممارسات القياس الحالية بالنسبة للإلتزامات التأمينية مع هذا المبدأ كونها تستعمل معدل خصم يعتمد على العائد المقدر من الأصول التي تعتبر داعمة للإلتزامات التأمينية، إلا أن المجلس خلص إلى أنه لا يستطيع أن يستبعد هذه الممارسات حتى تقدم المرحلة ٢ إرشادا حول معدل الخصم وأسس تعديلات المخاطرة.

إستنتاج ١٣٥ نصت مسودة العرض ٥ على أن تغيير السياسة المحاسبية يجعل البيانات المالية أقل ملائمة وموثوقة إذا استحدثت ممارسة تقضي بتضمين هوامش الإستثمار المستقبلية. وقد اعترض بعض المجلوبين استنادا إلى الأسس التالية على هذا الاقتراح الذي من شأنه أن يحظر تقديم أي قياسات تعكس هوامش الإستثمار:

(أ) أن للمقترح يتنبأ الحكم على مسألة تخص المرحلة ٢. ويعتقد معظم الإكتواريين وشركات التأمين أن قياس القيمة العادلة (أي الذي يتم معايرته بالنظر إلى معاملات تتضمن عقود تأمين) يجب أن يتضمن بعض الإعتبار لأداء الأصول ذلك أن تسعير المنتجات وإعادة التأمين ومعاملات السوق قد لوحظ أنها تعكس هذه الميزة.

(ب) أن معدل السوق الحالي يؤدي إلى معلومات أكثر ملائمة وموثوقة من معدل الخصم القديم الذي تشترطه جهة تنظيمية حتى وإن كان معدل السوق الحالي يعكس عوائد الأصول المتوقعة.

(ج) تعتبر معدلات الخصم المبينة على الأصول ميزة في معظم الأنظمة الوطنية بما فيها بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم التقديرات الحالية للتكتفات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم الحالية (على الرغم من أنها مبينة على الأصول). يفترض أن الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ كان سيمنع شركة التأمين من استبدال سياساتها المحاسبية لعقود التأمين بأسس محاسبية أكثر شمولية بالنسبة لعقود التأمين الأمر الذي يعد في مجمله أفضل من حيث الملائمة والموثوقية رغم وجود مساوئ استخدام معدل خصم مبني على الأصول.

(د) لأن الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما تعتمد معدل خصم مبني على الأصول بالنسبة لبعض التزامات التأمين كان هذا الحظر سيمنع شركات التأمين من اعتماد تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما على التزاماتها التأمينية في المرحلة ١، وهو ما كان مشكلا وضعا غير منصف لأن بعض شركات التأمين التي سبق وأن تبنت المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً على عقود التأمين للخدمة بها وإمكاناتها الإستمرار بذلك في المرحلة ١.

إستنتاج ١٣٦ في ضوء هذه التعليقات استبدل المجلس الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ بافتراض قبليل للنقص يمكن التغلب عليه إذا كانت المكونات الأخرى للتغيير في السياسات المحاسبية تزيد من موثوقية وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين بشكل كاف ليرجح على ممائى استحداث الممارسة موضوع البحث (انظر الفقرة ٢٨ من هذا المعيار كمثال).

إستنتاج ١٣٧ يحدد هذا المعيار ممارستين تتضمنان هوامش استثمر مستقبلية عند قياس الالتزامات التأمينية:

(أ) استئصال معدل خصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين*، (ب) توقع العائد على هذه الأصول بنسبة عائد مقدرة وخصم هذه العائدات المقدرة بمعدل مختلف وتضمن النتيجة في قياس الالتزام. وقد اقترح البعض أنه يجب استبعاد (ب) من المرحلة ١ كونهم يعتبرونها أقل قبولاً من (أ)، إلا أن المجلس قد لاحظ أنه على الرغم من أن (ب) تبدو غير صحيحة بشكل أكثر وضوحاً من (أ) إلا أن لهاتين الممارستين نفس الأثر وهما متكافئتان من الناحية المنطقية.

هوامش الإستثمار المستقبلية وللقيمة الضمنية

إستنتاج ١٣٨ بالإضافة إلى دراسة معدلات خصم المبينة على الأصول بشكل عام فقد درس المجلس أيضاً تقنية قياس محددة تعكس - على الأقل في الممارسة الحالية- بشكل تقليدي هوامش الإستثمار المستقبلية وبشكل خاص القيمة الضمنية. وللقيمة الضمنية هي أسلوب غير مباشر لقياس الالتزام التأميني. تقيس الأساليب غير المباشرة الالتزام عن طريق خصم كافة للتكافلات التقيدية الناشئة عن مجموعة عقود التأمين والأصول التي تدعم هذه المجموعة للوصول إلى قياس صاف للعقود والأصول التي تدعمها. ثم يتم طرح قياس الأصول للوصول إلى قياس مجموعة العقود^١. وعلى العكس فإن الأساليب المباشرة تقيس الالتزام عن طريق خصم للتكافلات التقيدية المستقبلية من مجموعة العقود فقط. وإذا تم اعتماد ذات الافتراضات في كلا الحالتين فإن الأسلوب المباشر وغير المباشر يمكن أن يؤديان إلى نفس النتائج^٢.

إستنتاج ١٣٩ تصبح شركات تأمين الحياة في عدد متزايد من الدول عن معلومات القسم الضمنية. ويفصح معظمها عن هذه المعلومات خارج البيانات المالية أو كمعلومات تكميلية (غير مدققة في العادة) إلا أن القليل من هذه الشركات من يستعملها كمقياس في ميزانياتها العمومية.

* تحاول بعض الأساليب إيجاد محفظة أصول (محفظة مكررة) تكون خصصتها تكرار مطابق لخصائص الالتزام. وإذا كان من الممكن إيجاد مثل هذه المحفظة فقد يكون من المناسب استئصال العائد المتوقع من تكرار المحفظة كمعدل الخصم للالتزام مع ما يلزم من التبدول مقابل الاختلافات في الخصائص، إلا أن تجاهلت تغيير المحفظة ينبغي عدم اعتبارها كأنها تستخدم كمعدل خصم مبني على الأصول لأنها تحاول قياس خصائص الالتزام وهي ليست مبينة على خصائص الأصول الحالية المحفوظ بها والتي قد تطبق أو لا تطبق على خصائص الالتزام.

^١ إذا تم الاعتراف بالقيم الضمنية في الميزانية العمومية فيتم عرضهما كبدلين: إلتزام تأميني وأصل غير مادي منفصل، وهذا يشبه العرض للموسع الذي يسمح به هذا المعيار في حال اندماج الأصول أو ذل المحفظة.

^٢ لوك ن. جبرود، القيمة السوقية للالتزامات التأمينية، مطابقة طرق التقييم الاكتوارية وتسعير الخيارات، المجلة الإكتوارية لأمريكا الشمالية، المجلد ٤ رقم ١.

إستنتاج ١٤٠ لقد شعر بعض المجابون بأن أسلوب القيمة الضمنية هو أكثر ملائمة وموثوقية بشكل كبير من معظم أساليب المحاسبة الحالية، وأنه ينبغي أن يسمح لشركة التأمين باعتماد. وقد أشاروا إلى أن للقيم الضمنية عادة ما تتأثر اعتباراً مهماً في تحديد أسعار الشراء بالنسبة لشركات التأمين وبالنسبة لوحدة عقود التأمين، كما أن القيمة الضمنية والأساليب غير المباشرة المشابهة كثيراً ما تستخدم في محاسبة التزامات التأمين الناشئة من عمليات الشراء هذه.

إستنتاج ١٤١ للأسباب التالية اقترح البعض أن على المرحلة ١ أن تمنع قياسات القيمة الضمنية في الميزانية العمومية:

(أ) إن أساليب القيمة الضمنية غالباً غير منظمة في الوقت الحالي، وهناك تباين في تطبيقها. فطى سبيل المثال يرى البعض أن الأساليب المستخدمة لتعكس المخاطرة بطريقة غير متقنة بشكل كبير أولوية تتباين ولا تتفق بشكل كامل مع أسعار سوق رأس المال.

(ب) إن أساليب القيمة الضمنية اليوم تتطوي في العادة على ممارستين اعتبرتهما مسودة العرض ٥ مستحدثهما أمراً غير مقبول:

(١) إبراز هولمز الإستثمار المستقبلية في قياس أصل "القيمة الضمنية" المرتبط بالتزامات للتأمين (انظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(٢) قياس الحقوق للتعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة للمستنتجة من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها علمون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (انظر فقرات الإستنتاج ١٢٨-١٣٠).

(ج) في الممارسة الحالية يتم تحديد القيمة الضمنية بشكل عام على أساس الفضل تقدير واحد لا يعكس المدى الكامل للنتائج المحتملة. وهو ما لا يتناول بشكل كاف الضمانات الضمنية والخيارات مثل ضمانات معدل الفائدة الضمنية. وحتى وقت قريب كانت القيم الضمنية تتجاهل هذه البنود إذا لم تكن ذات قيمة. وفي الواقع في بعض الحالات تم تجاهلها حتى لو كانت ذات قيمة بسبب الافتراضات حول أداء الإستثمار المستقبلي. ويتم توجيه المزيد من الإهتمام حالياً لهذه الخيارات والضمانات، وقد تبدأ أساليب القيمة الضمنية بتناولها بشكل أكثر صرامة إلا أن هذا الحدث لم يكتمل بعد.

إستنتاج ١٤٢ ومع ذلك وللأسباب التالية يسمح هذا المعيار باستمرار استعمال قياسات القيمة الضمنية:

(أ) إن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب التأثير على الممارسة الحالية لعقود التأمين ما لم يؤدي التغيير إلى تصيين جوهري، وإلى توجه يتفق مع للتوجه المحتمل للمرحلة ٢. ومنع الإستعمال المستمر للقيمة العادلة قد لا يلي هذا المعيار.

(ب) إن أساليب القيمة الضمنية مبنية على تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية وليس تراكم المعاملات السابقة. وقد تتطلب إيجاليات ذلك في بعض الحالات على سلبات تضمين هولمز الإستثمار المستقبلية، وبالتالي فإن منع أساليب القيمة الضمنية قد لا يؤدي إلى بيانات مالية أكثر ملائمة وموثوقية في كل حالة.

(ج) بالنظر إلى أن المجلس لم يمنع معدلات الخصم المبينة على الأصول بالنسبة لقياس التزامات التأمين الأخرى في المرحلة ١ فليس هناك سبب يبرر منع قياسات القيمة الضمنية التي تتضمن هوامش الإستثمار للمستقبلية في المرحلة ١.

(د) على الرغم من أن قياسات القيمة الضمنية تتضمن اليوم هوامش الإستثمار المستقبلية إلا أن بعض الممارسين قد اقترحوا تحسين أساليب لقيمة الضمنية من خلال تعديل أصول التكتفآت النقدية للمخاطر بشكل كامل لجعلها متفقة مع أسعار السوق.

إستنتاج ١٤٣ نستخلص من إستنتاجات المجلس حول الملائمة والموثوقية (الفقرات ١٢٨-١٣٠) وأتعاب إدارة الإستثمار (الفقرات ١٢٨-١٣٠) وهوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرات ١٣٤-١٣٧) أن لشركة التأمين استحدثت قياسات لقيمة الضمنية في الميزانية العمومية لحظ في حالة تلبية الشروط التالية:

(أ) أن تؤدي السيادة المحاسبية الجديدة إلى بيلافت أكثر ملائمة وموثوقية (الفقرة ٢٢ من هذا المعيار). وهذا ليس قراراً تلقائياً بل يعتمد على مقارنة المحاسبة الحالية في شركة للتأمين مع الطريقة التي تعتمد استخدامها لتطبيق القيمة الضمنية.

(ب) زيادة الموثوقية والملائمة تكون كافية للتغلب على الفرضية القابلة للنقض ضد تضمين هوامش الإستثمار المستقبلية (الفقرة ٢٩ من هذا المعيار)

(ج) تتضمن القيمة الضمنية لحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار لا يتجاوز قيمتها العادلة كما يتبين من مقارنة الأتعاب الحالية التي يتقاضاها عاملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (الفقرة ٢٥ ب من هذا المعيار والفقرات ١٢٨-١٣٠).

إستنتاج ١٤٤ يستعمل معدل الخصم في بعض أساليب القياس لتحديد القيمة الحالية لهوامش الربح المستقبلية التي تعزى عندئذ إلى فترات مختلفة باستعمال معادلة معينة. أما في الأساليب الأخرى (مثل معظم تطبيقات القيمة الضمنية) فإن معدل الخصم يحدد قياس الإنترام مباشرة. وقد خلص المجلس إلى أن من المستبعد جداً أن تتمكن شركة للتأمين من التغلب على الإفتراض القابل للنقض في الحالة الأخيرة (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إعادة تحديد الأصول المالية

إستنتاج ١٤٥ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية من المسموح-ولكن غير مطلوب-أن يتم إعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة، وهو ما يسمح لشركة للتأمين بتجنب التباينات المصطنعة عند تحسين سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية. وقد قرر المجلس أيضاً:

(أ) عدم تقييد إعادة تحديد الأصول التي تدعم عقود التأمين التي تم تغيير السياسات المحاسبية بشأنها. ولم يشأ المجلس أن يوجد قيوداً غير ضرورية على شركات التأمين التي ترغب في الانتقال إلى أسس قياس أكثر توافقاً وتعكس القيم العادلة.

(ب) عدم استحداث خيار إعادة تصنيف الأصول المالية باعتبارها "متوفرة برسم البيع". إن من شأن إعادة التصنيف هذه أن تتسبب في تغييرات في المبالغ الممثلة والتي سيتم الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق ملكية الأصول، إما في الربح أو الخسارة بالنسبة

لائزمات التأمين. بإمكان شركة التأمين أن تتجنب مثل هذا التباين من خلال تصنيف الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج ١٤٦ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بإعادة تحديد الأصول في ظروف محددة عندما تتبنى مؤسسة ما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل. إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ يطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، يتضمن أحكاماً مشابهة تتعلق بالتطبيق للمرة الأولى.

شراء عقود التأمين في اندماج الأعمال ونقل المحافظ

إستنتاج ١٤٧ عندما تشتري مؤسسة ما مؤسسة أخرى في عملية اندماج أعمال فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال" يتطلب من الشركة المشتري أن تقيس بالقيمة العادلة الأصول القابلة للتحديد والائتمات المشتراة. وتوجد متطلبات مشابهة في التحديد من الأطر الوطنية للمحاسبة إلا أنه من ناحية تطبيقية عادة ما تستخدم شركات التأمين عرضاً موسعاً بتفاصيل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى عنصرين:

- (أ) إلزام يتم قياسه بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها، و
- (ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة لحقوق التأمين المتعاقبة التي تم الحصول عليها والائتمات للتأمين التي تم تحملها و (٢) المبلغ المحدد في (أ). وغالباً ما تصف شركات التأمين على الحياة هذا الأصل غير الملموس بأسماء عديدة مثل القيمة الحالية للعمل النافذ (PVIF) أو القيمة الحالية للربح المستقبلي (PVFP أو PVP) أو قيمة العمل المشترك (VOBA). وتطبق مبادئ مشابهة على التأمين غير التأمين على الحياة مثل إذا لم يتم خصم التزامات المطالبات.

إستنتاج ١٤٨ قرر المجلس للأسباب التالية السماح بهذه الممارسات الحالية خلال المرحلة ١ (الفقرة ٣١ من هذا المعيار):

- (أ) أن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب استباق الحكم على معظم قضايا المرحلة ٢ وتجنب طلب تغيير الأنظمة للمرحلة ١ والتي قد تحتاج إلى مراجعة في المرحلة ٢. وفي الوقت ذاته يوفر الإفصاح عن طبيعة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو أي تغيير فيها إلى الشفافية لمستخدميها.
- (ب) لا يقدم هذا المعيار إرشاداً حول طريقة تحديد القيمة العادلة لائتمات التأمين لأن ذلك قد يكون سابقاً لأوانه في المرحلة ١ إلا أن القيم العادلة المحددة في المرحلة ١ قد يلزم تغييرها في المرحلة ٢.
- (ج) قد يكون من الصعب إدراج قياس القيمة العادلة في تاريخ اندماج الأعمال ضمن المحاسبة اللاحقة لعقد تأمين دون الحاجة إلى تغيير الأنظمة التي تصبح غير صالحة للإستعمال في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٤٩ إن الأصل غير الملموس الموصوف أعلاه عادة ما يتم إطفائه على مدى المدة المقدرة للعقد. وتستعمل بعض شركات التأمين طريقة الفائدة في الإطفاء والتي تبدو مناسبة للأصول التي تتألف جوهرياً من القيمة الحالية لمجموعة من التخصفات النقدية للتعاقبة، إلا أنه ليس مؤكداً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" كان سيسمح باستعمالها. وبالتالي فقد قرر المجلس أن هذا الأصل ينبغي أن يبقى خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن

قياسه اللاحق يجب أن يكون متفقاً مع قياس التزامات التأمين ذات العلاقة (الفقرة ٣١ ب من هذا المعيار). ولأن هذا الأصل قد تتم تغطيته بالخبير لملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ فقد استنتاه المجلس من نطلق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول".

إستنتاج ١٥٠ لا يزال معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقعات العقود التي لا تشكل جزءاً من حقوق و التزامات التأمين التعاقدية الموجودة في تاريخ اندماج الأعمال. ويتناول المثال التوضيحي المنشور في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ علاقات العملاء التي يتم الحصول عليها مع محفظة عقود التأمين على السيارات لسنة واحدة.

إستنتاج ١٥١ تتضمن قياسات الأصول غير الملموسة المنصوص عليها في فقرة الإستنتاج ١٤٧ (ب) أحياناً هوامش الإستثمار المستقبلية. وتخضع هذه الهوامش لذات المتطلبات التي تخضع لها هوامش الإستثمار المستقبلية عند قياس التزامات التأمين ذات العلاقة (انظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

إستنتاج ١٥٢ في بعض الحالات تشمل السجلات المحاسبية لشركات التأمين بموجب الممارسات المتعارف عليها السابقة (أي تلك المستخدمة قبل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قياس الأصل غير الملموس الموصوف في فقرة الإستنتاج ١٤٧ (ب) على أساس مأخوذ من المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الأخرى. وفي مثل هذه الحالات إذا كملت مؤسسة بتغيير قياس أصولها و التزاماتها من خلال اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى فإن محاسبة الظل قد تكون مناسبة لها (انظر الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤ للإطلاع على نقاش محاسبة الظل).

إستنتاج ١٥٣ طالب بعض المجلوبين اعتماد إعفاء من قياس القيمة العادلة لالتزامات التأمين التي تتولاها مؤسسة ما نتيجة اندماج الأعمال. وقد أوضحوا بأن هناك الكثير من عدم التأكيد يشوب فكرة القيمة التي يجب تحديد وتعريف القيمة العادلة بواسطتها. ومع ذلك يبدو أن شركات التأمين كانت قادرة على التكيف مع المتطلبات الحالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية. ومن هنا لم يجد المجلس سبباً مقنعاً لإعفاء جديد.

مميزات المشاركة الاختيارية

إستنتاج ١٥٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة اختيارية بالإضافة إلى العنصر المضمون. ولشركة التأمين حرية تقدير مبلغ و/أو توقيت للتوزيعات على حاملي الوثائق على الرغم من أن حربة الاختيار هذه قد تخضع لبعض المحددات التعاقدية (إما فيها القيود القانونية والتنظيمية ذات العلاقة) والقيود التفاضلية. ويتم للتوزيعات عادة على حاملي الوثائق الذين تكون عقودهم نافذة في تاريخ للتوزيع. بهذا وفي العديد من الحالات يعني للتخيير في توقيت للتوزيعات أن جيلاً جديداً من حاملي الوثائق سيستفيد منها.

إستنتاج ١٥٥ على الرغم من أن شركة التأمين تملك حرية الاختيار التعاقدية بخصوص التوزيعات، إلا أنه من المحتمل في العادة أن يتلقى حملة الوثائق الحاليين أو المستقبليين جزءاً من الفوائد المتركم المتوفر (في تاريخ التقرير المالي) للتوزيع على حملة العقود التي تتضمن ميزة مشاركة اختيارية (أي الفوائد القابل للتوزيع). إن المسألة المحاسبية الرئيسية هي ما إذا كان هذا الجزء من الفوائد القابل للتوزيع هو الإلتزام أو مكون حق ملكية. وسيعالج للمجلس هذا السؤال في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٥٦ إن المزايا من هذا النوع لا توجد فقط في عقود التأمين بل أيضا في بعض عقود الإستثمار (أي الإلتزامات المالية). وقد يؤدي طلب معاملة محاسبية معينة في المرحلة ١ بالنسبة لعقود الإستثمار التي تتضمن هذه المزايا إلى احتمال أن يقرر المجلس معاملة مختلفة في المرحلة ٢. كما أن حملة عقود التأمين وعقود الإستثمار في بعض الحالات، يملكون حق تعاقدى بالمشاركة في التدفقات الاختيارية من نفس وعاء الأصول. وإذا طلب المجلس معاملة محددة لمزايا المشاركة الاختيارية في عقود الإستثمار في المرحلة ١ فإن هذا قد ينطوي على حكم مسبق على معالجة هذه المزايا في عقود للتأمين المرتبطة بنفس وعاء الأصول.

إستنتاج ١٥٧ لهذه الأسباب قرر المجلس عدم التعرض لمعظم جوانب المعاملة المحاسبية لهذه المزايا في المرحلة ١ سواء لعقود التأمين أو لعقود الإستثمار، إلا أن الفقرات ٣٤ و ٣٥ من هذا المعيار تؤكد أن من غير المقبول تحديد ميزة المشاركة الاختيارية كثمة متوسطة ليست التزاما ولا حق ملكية، ذلك أن هذا قد لا يتفق مع الإطار العام. وإذا كان بند الميزانية لا يلبي التعريف الإطار العام للإلتزامات والأصول ومعايير الاعتراف بها فإن هذا البند يعتبر مشمولاً في حقوق الملكية.

إستنتاج ١٥٨ يضاف إلى ذلك أن مسودة العرض ٥ اقترحت متطلباً على مصدر عقد الإستثمار الذي يتضمن هذه الميزة بالاعتراف بالإلتزام المقدّر بمبلغ لا يقل عن المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون للعقد. ولأنه ليس مطلوباً من شركة التأمين تحديد قياس العنصر المضمون كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان مجموع الإلتزام المعترف به أعلى بشكل واضح. وقد أشارت مسودة العرض ٥ إلى توقعات المجلس بأن شركات التأمين أن تحتاج إلى أنظمة جديدة شاملة للإمتثال لهذه المتطلبات.

إستنتاج ١٥٩ إعتراض بعض المجاوبين على أن تحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون قد يكون تقريباً دون أثر (وفي هذه الحالة يكون المتطلب غير ضروري) أو يحتاج إلى أنظمة شاملة جديدة (مما يتسبب في تكاليف تتجاوز المنفعة المتوقعة للمستعملين). وقد تبني المجلس في سبيل استكمال هذا المعيار أسلوباً أكثر مرونة يقصر الحاجة للأنظمة من أجل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون وحده، بينما لا يزال يتطلب بعض الصرامة لتجنب إظهار الإلتزامات المالية بأقل مما هي عليه. وتحديدًا تسمح الفقرة ٣٥ بالتهافت أسلوبين لميزة المشاركة الاختيارية في الإلتزام المالية:

(أ) يجوز أن تصنف شركة للتأمين كامل ميزة للمشاركة للتقديرية كالإلتزام ولكنها لا تحتاج لفصلها عن العنصر المضمون (وبالتالي لا تحتاج لتحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون). إن شركة التأمين التي تختار هذا الأسلوب مطالبة بإجراء اختبار ملاءة الإلتزام المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار على العقد.

(ب) يجوز أن تصنف شركة التأمين بعض أو كل المزايا كمكون منفصل عن حق الملكية وفي هذه الحالة فإن المسؤولية للمعترف بها يجب أن لا تقل عن نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. ليس على شركة التأمين تحديد هذا القياس إذا كان مجموع المسؤولية للمعترف بها أعلى بشكل واضح.

إستنتاج ١٦٠ قد يكون هناك اختلافات في التوقيت بين الأرباح المتركمة بموجب هذا المعيار والفائض القابل للتوزيع (أي المبلغ المتركم المؤهل من للأحبة التعاقدية كفائض قابل للتوزيع على حائزي ميزة المشاركة الاختيارية). وعلى سبيل المثال قد لا يشمل الفائض القابل للتوزيع أرباح

الإستثمار غير المحققة والمعترف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ونكون اختلافات التوقيت الحاصلة مماثلة في بعض جوانبها للاختلاف الزمنية بين المبالغ المسجلة للحصول والإلتزامات وأسسها الضريبية. لا يتناول هذا المعيار تصنيف هذه الاختلافات في التوقيت حيث أن المجلس وحتى المرحلة ٢ لم يحدد ما إذا كان القفص القابل للتوزيع هو كامل حق الملكية أو الإلتزام أو جزءاً من حق الملكية والإلتزام.

إستنتاج ١٦١ إن العامل الذي يجعل من الصعب تحديد المحاسبة المناسبة لهذه المزاي هو حرية الاختيار المعقدة، وبعبارة أخرى الجمع بين حرية الاختيار والتقيود على ذلك الاختيار. وإذا افترضت مزاي المشاركة للاختيارية تصبح المذكورة مشتقات ضمنية وتدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١٦٢ لا يشمل تعريف ميزة المشاركة الاختيارية الاختيار للتعاقد غير المقيد لوضع "سبة للتأمين" تستخدم لقيد فوائد أو عوائد أخرى لحملة الوثائق (كما نراه في العقود التي توصف في بعض الدول بعقود "حياة شاملة"). ويرى البعض هذه المزاي مشابهة لمزاي المشاركة الاختيارية لأن النسبة الإئتمانية مقيدة بقوى السوق وموارد شركة التأمين. وسيقوم المجلس بمراجعة معالجة هذه المزاي في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٦٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح معاملة الأقساط التي يتم قبضها عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة مشاركة لاختيارية. ونظراً لا تعتبر الأقساط العنصر المضمون من الإيرادات، إلا أن معاملة القسط لمزاي المشاركة الاختيارية قد تعتمد على أمور أن يتم حسنها حتى المرحلة ٢. كما أن طلب تقسيم الأقساط قد يتضمن تغييرات في الأنظمة قد تقتضي الحاجة إليها في المرحلة ٢. ولتجنب الإنقطاع غير الضروري في المرحلة ١ قرر المجلس أن بإمكان المؤسسات الإستمرار في عرض الأقساط كإيرادات إلى جانب مصروف مناسب يمثل التفسير في الإلتزام.

إستنتاج ١٦٤ ويذهب إذا كان جزء من ميزة المشاركة الاختيارية أو كانت بكاملها مصنفة كعنصر حقوق ملكية فإن الجزء ذو العلاقة من القسط يجب أن لا يظهر في الربح أو الخسارة. ومع ذلك خُصص المجلس إلى أن الطلب بأن يتم فصل كل قسط وورد سيحتاج إلى تغييرات في الأنظمة تخرج عن نطاق المرحلة ١. ولذلك قرر المجلس أن بإمكان شركة التأمين الاعتراف بكامل القسط كإيراد دون فصل الجزء ذو العلاقة بمكون حق الملكية، إلا أن المجلس أكد على ضرورة عرض ذلك الجزء من الربح أو الخسارة الذي يعزى إلى مكون حق الملكية كتوزيع للربح أو للخسارة (بشكل يشبه عرض مصالح الأقلية)، وليس كمصروف أو دخل.

إستنتاج ١٦٥ لقد اقترح البعض أنه يجب استثناء عقود التأمين التي تتضمن ميزة مشاركة اختيارية من الإفصاح بقيمة العلة المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وأبرزوا المشكلات النظرية والعملية في تحديد القيمة للعلة لأدوات من هذا النوع. إلا أنه وبدلاً من إنشاء استثناء جديد من الإفصاح المطلوب للقيمة للعلة أضاف المجلس فقرة جديدة (١٩١) إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقد وسع ذلك المتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تحكم أدوات حق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن تحديد قيمتها للعلة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

أمور ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأصول المخصصة لدعم عقود التأمين

إستنتاج ١٦٦ لا يتناول هذا المعيار الأصول المالية أو غير المالية التي تحتفظ بها شركات التأمين لدعم عقود التأمين. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أربع فئات من الأصول المالية مع ثلاثة طرق مختلفة للمعالجة المحاسبية. وعدد وضع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن الهيئة السابقة للمجلس (لجنة معايير المحاسبة الدولية) قد قررت بأن لدى معظم الدول نموذج معالجة مختلط يقيس بعض الأصول المالية بتكلفة الإستهلاك وبعضها الآخر بالقيمة العادلة. وقد قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية الإبقاء على الأساليب المختلفة ولكن مع تنظيمها وتشكيلها على النحو التالي:

(أ) الأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة* (بما فيها كافة الأصول المالية المخصصة للتجارة) تقاس بالقيمة العادلة مع الإعراف بتكلفة للتغيرات في قيمتها العادلة في الربح أو الخسارة. وعلاوة على ذلك تعتبر كافة المشتقات بأنها محتفظ بها برسم التداول وبالتالي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأن ذلك هو الأسلوب الوحيد الذي يقدم ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية.

(ب) إن الأصول المتوفرة برسم لبيع (أي تلك التي لا تقع ضمن نطاق أي فئة أخرى) يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيير في قيمتها العادلة في حقوق الملكية إلى أن يتم عكس الإعراف بالأصل أو أن تتم خفض قيمته. ويعتبر القياس بالقيمة العادلة مناسباً لأن الأصول المتوفرة برسم البيع قد تباع استجابة -على سبيل المثال- للتغيرات في سعر للسوق أو لنقص السيولة.

(ج) يجوز قياس الأصول ذات الإستحقاق المحدد بالتكلفة المطفأة إذا كانت المؤسسة تتوي الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق وأظهرت أنها تملك القدرة على ذلك. وتقوم هذه المعاملة على أساس وجهة نظر البعض القائلة بأن التغيير في أسعار السوق ليس ذي علاقة إذا كان الأصل محتفظ به حتى الإستحقاق لكون هذه التغيرات مستعكس قبل الإستحقاق (ما لم يتم تخفيض قيمة الأصل).

(د) تقاس القروض والذمم بالتكلفة المطفأة. وقد لفتت لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن هناك صعوبات في تقدير القيمة العادلة لهذه القروض، وأن هناك حاجة للمزيد من التقدم في تقنيات التقييم قبل اشتراط القيمة العادلة.

إستنتاج ١٦٧ وقد عبر لبعض عن خشيتهم من أن التباينات المحاسبية قد تنشأ في المرحلة ١ إذا كانت الأصول المالية (خصوصاً الإستثمارات التي تترتب عليها الفائدة) المخصصة لدعم عقود التأمين يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما يتم قياسها بالإتزامات التأمينية على أساس مختلفة. وإذا صنفت شركة التأمين أصولها على أنها "رسم للبيع" فإن الاختلاف في أساس القياس لن يؤثر على الربح أو الخسارة إلا أنه قد يؤدي إلى بعض التقلب في حقوق الملكية. ولم يعتبر البعض أن التقلب هو عرض صادق للتغيير في الوضع المالي لشركة التأمين. وعدد إعداد مسودة للعرض ٥ ويعد مناقشة العديد من الإقتراحات لخفض هذا التقلب،* قرر المجلس ما يلي:

(أ) عدم تخفيف المعايير في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتصنيف الأصول المالية على أنها محتفظ بها حتى الإستحقاق". إن من شأن تخفيف هذه المعايير أن ينفذ التأكيد الأساسي

* ناقش المجلس هذا الموضوع في اجتماعه في نوفمبر (تشرين الثاني) ٢٠٠٢. وكان أحد المواضيع الرئيسية التي ناقشها المشاركون من قطاع التأمين في جلستين استغرقت كل منهما نصف يوم أثناء نقاشات الطولة المستبكرة حول الأوبف المالية في مارس (آذار) ٢٠٠٣. وقبل استكمال مسودة العرض ٥ ناقش المجلس الموضوع مرة ثانية في أكتوبر (تشرين الأول) ٢٠٠٣.

بأن لدى المؤسسة الفنية والفترة على الإحتفاظ بالأصول حتى الإستحقاق. وقد لاحظ المجلس بأن شركة التأمين قد تكون قادرة على تصنيف بعض أصولها المالية ذات الإستحقاق المحدد على أنها محتفظ بها حتى الإستحقاق إذا كانت لا تتسزم بيعها قبل الإستحقاق، وبالإضافة إلى تلبية للشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خُصّن المجلس إلى أن الزيادة غير المتوقعة في انقضاء الإستحقاقات أو في المطالبات لن تضطرها لبيع تلك الأصول (بمستثناء "حالات الكوارث" التي تناولها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في الفقرة تطبيقي ٢١).

(ب) عدم إنشاء فئة جديدة للأصول المسجلة بالتكلفة المطفأة: الأصول المخصصة لدعم التزامات التأمين. فقد يؤدي إنشاء هذه الفئة إلى الحاجة إلى التمييز العضوي وإجراءات عزو معقدة قد لا تجل من البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقة، وقد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة مكلفة. وقد اطّلع المجلس على سابقة وجدت في اليابان لهذه الفئة إلا أنه لم يفتح بأن الإجراءات التي تم تبنيها هناك تستطیع التغلب على هذه الصعوبات. وعلاوة على ذلك إذا كانت شركة التأمين قد تباع الأصول مستجابة على سبيل المثال - إلى التغييرات في سعر السوق أو نقص السيولة، فإن القياس الوحيد المناسب هو القيمة العادلة.

(ج) عدم إنشاء فئة جديدة للإلتزامات "المتوفرة برسم التصوية"، مماثلة للأصول المتوفرة برسم البيع، يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية. إن إنشاء هذه لفئة سيحل من الضروري إيجاد أساس للتمييز بين هذه الفئة والفئة الحالية للإلتزامات المالية غير التجارية أو السماح بحرية لاختيار المعالجات المحاسبية. ولم يحدد المجلس أساساً لهذا التمييز ولا لتقرير أي من هاتين الفئتين قد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة جديدة دون التأكد من أن هذه الأنظمة ستكون مطلوبة في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٦٨ عند إعداد مسودة العرض ٥ خُصّن المجلس إلى أن الأسباب المبينة أعلاه تغلب على آثار أي تباين محاسبي في حقوق الملكية الواردة في تقارير شركة التأمين المالية، وعليه قرر المجلس عدم إعفاء شركة التأمين من هذه المتطلبات للحالية حتى وإن كان الإغناء مؤقتاً.

إستنتاج ١٦٩ قد تكون شركات التأمين حساسة بشكل خاص تجاه حقوق الملكية الواردة في البيانات المالية ذات الغايات العامة في بعض الدول حيث تستخدم هذه المبالغ في تقييم الإمتثال للمتطلبات التنظيمية لرأس المال. إلا أنه وعلى الرغم من أن مشرفي التأمين من أهم مستخدمي البيانات المالية ذات الغايات العامة فإن هذه البيانات المالية ليست مخصصة لغاية محددة من غايات مراقبي التأمين دون غيرهم من المستثمرين. كما أن لدى المراقبين عادة صلاحية الحصول على المعلومات الإضافية التي تلي حاجات محددة. ومن وجهة نظر المجلس فإن إنشاء إعفاءات جديدة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذا المجال لن تكون الطريقة الأفضل لتلبية الحاجات الإعتيادية للمستثمرين (بما فيهم مشرفي التأمين) لبيانات شركة التأمين المالية ذات الغايات العامة.

إستنتاج ١٧٠ جادل البعض بأن البنوك تتمتع "بميزة" لا تتوفر لشركة التأمين. فموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمكن للبنك أن يقيس أصوله ولتزاماته المركزية في قيوده البنكية (القروض والسُهم والإلتزامات المالية غير التجارية) بالتكلفة المطفأة بينما لا يتوفر هذا الخيار لشركات التأمين بالنسبة للعديد من الأصول المخصصة لدعم أنشطتها التأمينية المركزية. إلا أنه وكما توضح

لفقرة إستنتاج ١٦٦ (د) سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقياس بالتكلفة المغطاة للقروض والذمم حيث كان لديها مخاوف بشأن الصعوبات في تحديد قيمتها العادلة. ولا يطبق هذا العامل على العديد من الأصول التي تحتفظ بها شركة التأمين لدعم الإلتزامات لتأمينية.

إستنتاج ١٧١
حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على اختبار طرق لتقليل التباين المحاسبي المبين سابقاً. وقد ناقش المجلس هذا الموضوع مطولا في الإجتماعات الثلاثة التي ناقش خلالها الإجابات الواردة على مسودة العرض ٥ قبل استكمال هذا المعيار. كما ناقش المجلس ذلك مع المجلس الإستشاري للمعايير. وقد أثير الموضوع أيضا في اجتماع اللجنة الإستشارية للتأمين التابعة للمجلس في سبتمبر (أيلول) ٢٠٠٣ حيث حضر ستة من أعضاء المجلس إلى جانب طاقم المشروع. وقد جرت مناقشات منفصلة بين أعضاء المجلس والطاقم والأطراف المعنية بما فيهم مستعملين وشركات تأمين وإكتواريين ومدقي حسابات ومنظمين.

إستنتاج ١٧٢ من المهم التمييز بين نوعين من أنواع التباين المحاسبي:

(أ) ينشأ التباين المحاسبي إذا كانت للتغيرات في الظروف الاقتصادية تؤثر على الأصول والإلتزامات إلى نفس المدى، ولكن المبالغ المسجلة لهذه الأصول والإلتزامات لا تستجيب بنفس القدر لهذه التغيرات الاقتصادية. وبالتحديد يحدث التباين المحاسبي إذا استعملت المؤسسة أسس قياس مختلفة للإلتزامات والأصول.

(ب) ينشأ التباين الاقتصادي إذا كانت قيم، أو التكتفات النقدية من، الأصول والإلتزامات تستجيب بشكل مختلف مع التغير في الظروف الاقتصادية. ومن الجدير بالذكر أن التباين الاقتصادي لا يزول بالضرورة ببرنامج إدارة لللتزامات وأصول يتضمن الإستثمار في الأصول من أجل الوصول إلى أفضل مبادلة لمائد المخاطر بالنسبة لمجموعة الأصول والإلتزامات.

إستنتاج ١٧٣
مثاليا فإن نموذج القياس الذي يعرض كل حالات التباين الاقتصادي القائمة ولا يبلغ عن أي حالات تباين محاسبي. وقد درس المجلس عددا من البدائل مع ملاحظة أن لجميع البدائل إيجابيات وسلبيات. وكان من الممكن لبعض البدائل أن تعدل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوسيع استعمال قياسات للتكلفة أو التكلفة المغطاة إلا أن المجلس قد أوضح التالي:

(أ) إن القيمة العادلة تمثل قياسا أكثر دقة من التكلفة المغطاة للأصول المالية التي قد ترغب مؤسسة ما ببيعها استجابة للتغير في السوق والظروف الأخرى.

(ب) في رده على مسودة العرض ٥ ناشدت جمعية إدارة الإستثمارات والأبحاث المجلس بقوة بأن لا يوسع استعمال التكلفة المغطاة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويذكر أن الجمعية هي مؤسسة مهنية غير ربحية تضم أكثر من ٦٧٢٠٠ محلل مالي ومدير محفظة وغيرهم من المختصين في الإستثمار من ١١٦ دولة.

(ج) إن النموذج المحاسبي الذي يقيس كل من الأصول والإلتزامات بمبالغ مبنية على معدلات الفائدة الحالية سيقدم معلومات عن مدى التباين الاقتصادي. أما النموذج الذي يقيس هذين البندين بالقيمة التاريخية أو تجاهل القيمة الزمنية للنقد عند قياس بعض لللتزامات التأمينين لن يقدم مثل هذه المعلومات. ويلاحظ المحللون الماليون في الغالب أن المعلومات المتعلقة بالتباين الاقتصادي ذات أهمية كبيرة بالنسبة لهم.

(د) أشار البعض إلى أن شركات التأمين التي ترغب في إتباع إستراتيجية تتضمن الإحتفاظ باستثمارات ذات استحقاق محدد حتى الإستحقاق مع بعض المرونة في بيع الإستثمارات

إذا كانت مطلوبات التأمين أو إنقضاء الاستحقاقات عالية بشكل غير معتاد. وقد أوصى بتخفيف القيود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بحيث تتمكن شركات التأمين التي تعتمد هذه الاستراتيجية من استعمال فئة المحفظ بها حتى الإستحقاق بشكل أكثر سهولة. إلا أنه وخلال المناقشات مع مختلف أعضاء المجلس وطاقم المشروع أشارت شركات التأمين بشكل علم أنها ترغب أيضاً في الاحتفاظ بالمرونة لإتمام مبيعات في ضوء الظروف الاقتصادية والمكانية المتغيرة بحيث تتمكن من البحث عن أفضل المبادلات بين المخاطرة والعائد. وكان هذا هدف تجاري مفهوم ومقبول إلا أنه من الصعب الإدعاء بأن التكلفة قد تكون أكثر ملائمة من القيمة العادلة في مثل هذه الحالات. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة فإن الإفصاح لا يصحح القول غير المناسب.

(هـ) وأوضح البعض أنهم يرغبون بالاحتفاظ بالمرونة لبيع سندات الشركات قبل حصول انخفاض كبير، واعتبروا أن الإرشاد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقيد قدرتهم على ذلك. وعلاوة عليه ولأن مطلب "الإفصاح" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع استعمال فئة محفظ بها حتى الإستحقاق بعد معظم المبيعات من هذه الفئة فإن شركات التأمين مرعومة على استعمال هذا التصنيف لسندات الشركات. وتقدم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أمثلة على حالات تكون فيها مبيعات الاستثمارات المحفوظ بها حتى الإستحقاق لا تصنف كصفحة الاستثمارات المشابهة الأخرى. وعلى سبيل المثال فإن الفقرة تطبيق ٢٢(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تشير إلى واقعة بيع بعد نمكة كبيرة في الملاحة الإئتمانية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس بأن البعض على ما يبدو قد قرأ ذلك الإرشاد وفهم بأنه يقتصر على التغييرات في التصنيف الإئتماني من قبل وكالة تصنيف إئتماني خارجية رغم أن الإرشاد يشير أيضاً إلى تصنيف داخلي يابى معايير معينة.

(د) إن السابغة اليابانية المذكورة في الفقرة إستنتاج ١٦٧(ب) تخلق شيئا من الضبط من خلال وضع القيود على استعمال للتكلفة المطفأة ولكن بسبب الأنظمة أو لأسباب أخرى لم تكني جميع شركات التأمين في اليابان هذا الأسلوب. كما أن هذا الأسلوب يسمح باعتماد أسلوب التكلفة إذا كانت المدة الزمنية (أي متوسط الإستحقاقات) للترامات للتأمين تطابق تلك المنطقة بالأصول ذات العلاقة ضمن حزمة محددة من ٨٠-١٢٥%. وإذا نشأ أي تباين اقتصادي ضمن هذه الحزمة فإن هذا الأسلوب لا يحترف به. ويضاف إلى ذلك أن المكاسب والخسائر من بيع الأصول المحفوظ بها بالتكلفة المطفأة يتم عموماً الاعتراف بها مباشرة في الربح أو الخسارة (باستثناء أن بعض المكاسب يتم تأجيلها وإطفائها إذا لم تتوافق المبيعات مع إستراتيجية مطابقة المدة).

(ز) قابل بعض أعضاء المجلس ولفراد الطاقم ممثلين عن أهم شركات التأمين الأوروبية ليبحث إمكانية (١) توسيع استعمال التكلفة المطفأة إذا تم تلبية معايير محددة ومشددة لسمعيها و (٢) الجمع بين ذلك وبين محاولة مبسطة لتحريف "عدم الفاعلية" للنتيجة عن حقيقة أن الأصول والالتزامات لا تستجيب بشكل متشابه للتغيير في معدلات الفائدة. وكان هذا الأسلوب سيخجب بعض المشاكل العملية والمبدئية الكامنة في الأسلوب الياباني الذي تمت مناقشته أعلاه، إلا أن هذا الأسلوب غير المجرى قد تم وضعه في وقت قصير ولم نتم معالجة كافة التفاصيل. كما أن العديد من شركات التأمين قد لا تكون قادرة أو راضية في الاستثمار في أنظمة قد تحتاج إلى التعديل في المرحلة ٢.

(ح) لا يمكن إنكار أن هذا النموذج المخاطل للقياس سيؤدي إلى تباين محاسبي. كما أنه يكبد شركات التأمين وقتاً وتكلفة لتوضيح الآثار حتى بالنسبة للمستخدمين المتقدمين. ولدى

شركة التأمين اهتمام كبير بأن المستخدمين الأقل تطوراً قد يسيئون تفسير المعلومات الناتجة. وإذا كان من الممكن إيجاد طريقة سهلة وشفافة ومقبولة مبدئياً لاستبعاد التباين المحاسبي بتكلفة معقولة دون إهمال التباين الإقتصادي فإن هذا التغيير قد يكون مفيداً. إلا أن المجلس لم يجد طريقة في المدى القصير. وقد بين المجلس أيضاً أن أي تغيير في هذا الصدد قد يحتاج تغييرات كبيرة في الأنظمة وأنه لا يوجد إجماع على ما يبدو بين شركات التأمين على طريقة واحدة.

(ط) قد يؤدي توسيع استخدام التكلفة المطفأة إلى عدم التوافق مع الممارسات الأمريكية المتعارف عليها. إن التباين المحاسبي الموصوف في الفقرة ١٦٧ واستنتاج ١٧٢ كان موجوداً لبعض السنوات في الممارسات الأمريكية للمتعارف عليها، وهو ما يتطلب من شركات التأمين محاسبة أصولها المالية بنفس طريقة معيار المحاسبة الدولي ٣٩. كما أن مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي قد قرر في يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٤ أن لا يضيف إلى جدول أعماله مشروع إعادة دراسة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها بالنسبة إلى الاستثمارات التي تقوم بها شركات التأمين على الحياة.

استنتاج ١٧٤ وفي ضوء هذه الاعتبارات خُصصَ المجلس إلى أن تغيير متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية حتى وإن كان مؤقتاً قد ينال من موثوقية وملائمة للبيانات المالية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس أن التباين المحاسبي ينشأ من عيوب نماذج القياس الحالية للإلتزامات المالية أكثر مما ينشأ من عيوب قياسات الأصول. وقد تكون محاولة التخفيف من التباين المحاسبي خطوة تراجعية من خلال تبني قياس لكل ملائمة للأصول، أو قياس قد يعقد بعض حالات التباين الإقتصادي.

استنتاج ١٧٥ وقد درس المجلس ما إذا كان بإمكانه التخفيف من التباين المحاسبي من خلال السماح بتحسين قياسات الإلتزامات التأمينية. وقد أوضح المجلس أن استحداث معدل خصم حالي مبني على السوق للإلتزامات التأمينية بدلاً من معدل خصم تاريخي قد يحسن من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. وبالتالي كان من الممكن أن يسمح بمثل هذا التغيير من خلال الإقتراحات في مسودة العرض ٥ وهو مسموح بموجب هذا المعيار. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب سياسات محاسبية متسقة للمعاملات المشابهة. وبسبب الأنظمة وأسباب الأخرى فقد لا ترغب بعض شركات التأمين أو أنها غير قادرة في المرحلة ١ على اعتماد معدل خصم حالي مبني على السوق بالنسبة لكافة الإلتزامات التأمينية.

استنتاج ١٧٦ وقد خُصصَ للمجلس إلى أن الزيادة في الملائمة والموثوقية بسبب استحداث معدلات خصم حالية قد يرجح على مزاياها السماح بسياسات محاسبية لا تنطبق بشكل متساوٍ على كافة الإلتزامات المشابهة. وبالتالي فقد قرر المجلس أن يسمح - إلا أنه لا يشترط - من شركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية بحيث تعيد قياس الإلتزامات للتأمين المحددة لتتجاوب مع التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح هذا الاختيار بالتغيير في السياسات المحاسبية التي تنطبق على بعض وليس كل الإلتزامات المشابهة كما كان متوقفاً من معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يشترطه. وقد أوضح المجلس أن شركات التأمين قد تكون قادرة في بعض الأحيان على تطوير نماذج مبسطة تقسم تقديراً معقولاً لأثار التغيير في معدلات الفائدة.

استنتاج ١٧٧ أكد المجلس أيضاً على ما يلي:

(أ) لا يوجد مقترح واحد من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من التباين المحاسبي بالنسبة لقطاع واسع من شركات التأمين دون تعقيد التباين الإقتصادي.

- (ب) لا يوجد مقترح واحد يمكن أن يكون مقبولا لقطاع واسع من شركات التأمين.
- (ج) لا يوجد مقترح واحد يمكن تطبيقه من قبل قطاع واسع من شركات التأمين دون تغييرات جوهرية في الأنظمة. وبعبارة أخرى لم يكن هناك حلول أخرى متاحة تعتمد على الأساليب والأنظمة المعتادة للصناعة. يضاف إلى ذلك أن الأنظمة اللازمة لتطبيق الأساليب التي تمت مناقشتها مع بعض شركات التأمين الأوروبية بشكل ناجح (انظر الفقرة إستنتاج ١٣٧(ز)) تسمح أيضا بالأسلوب المسموح به في الفقرة ٢٤ من هذا المعيار (تعديل الالتزامات المحددة لتعكس التغييرات في معدل الفائدة). وبالفعل فإن الفقرة ٢٤ تفرض قيودا أقل من الأسلوب الذي تمت مناقشته مع شركات التأمين الأوروبية لكونها لا تتطلب أن تطابق الأصول التكاليف النقدية للالتزامات تماما، لأن أي تباین في التكاليف النقدية يعكس في الربح والخسارة.

(د) لن يستبعد تعديل معدل الخصم للالتزامات الموحدة كافة حالات التباين المحاسبية المبينة أعلاه، كما لن بعض وربما العديد من شركات التأمين ستختار عدم القيام بذلك للتعديل للأسباب التالية:

- (١) كما ذكر أعلاه فقد لا يكون لدى العديد من شركات التأمين أنظمة لتعديل الالتزامات بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة. وقد لا ترغب في تطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للالتزامات المحددة في مقابل كافة الالتزامات.
- (٢) التغييرات في معدل الخصم لن تؤثر على قياس الالتزامات للتأمينية التي يتم تسجيلها بقيمة الحسب التركمي.

(٣) لن تؤثر التغييرات في معدلات الخصم على قياس الالتزامات المالية التي تتمتع بميزة الطلب لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن قيمتها العادلة لا تقل عن المبلغ ولجب الأداء عند الطلب (مخصوصا، إذا كان ذلك مطبقا، من أول تاريخ يمكن فيه أن يكون دفع المبلغ مطلوبا). وعلى الرغم من أن هذه النقطة الأخيرة ليست ذات صلة وثيقة بعقود التأمين فإن العديد من شركات التأمين تصدر عقود استثمار تكون ذات صلة بها.

إستنتاج ١٧٨ وباختصار قرر المجلس عدم تعديل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للأصول المالية لكون هذه التغييرات قد تخفف من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول. وعلى الرغم من أن هذه التغييرات قد تخفف من بعض التباينات المحاسبية، إلا أنها تعقد أية تباينات اقتصادية قد تنشأ. تلخص النقاط التالية للتغييرات التي أدخلت على مسودة العرض ٥ والتي قد تخفف التباين المحاسبي في بعض الحالات، بالإضافة إلى ملاحظات المجلس ذات العلاقة:

(أ) قرر المجلس أن يسمح -إلا أنه لا يشترط- لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية لتعكس التزامات التأمين المحددة بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة (انظر الفقرة إستنتاج ١٧٦).

(ب) أوضح المجلس مدى انطباق الممارسة التي تعرف أحيانا بـ"محاسبة لظل" (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(ج) عدل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" للسماح باختبارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة

للإستثمارات العقارية. وأحد الاختيارين خاص بالإستثمارات العقارية الداعمة للعقود (التي قد تكون إما عقود تأمين أو أوراق مالية) والتي تُكفي بعائد يتصل مباشرة بالقيمة العادلة لأصول محددة أو بعوائد من هذه الأصول بما فيها الإستثمارات العقارية. أما الاختيار الآخر فيتعلق بكلفة الإستثمارات العقارية الأخرى (انظر للفقرة ج ١٢ من هذا المعيار).

(د) لاحظ المجلس أن بعض الجهات على ما يبدو أساءت فهم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول بيع إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك في أعقاب نسخة كبيرة في الملاءة الإئتمانية لشركة التأمين. وتحديدا كما ورد في الفقرة إستنتاج ١٣٧ (هـ) فقد بدا أن البعض قد فهم الإرشادات بأنها تقتصر على التغيير في التصنيف الإئتماني من وكالة تصنيف إئتمان خارجية على الرغم من أن الإرشادات تشير أيضا إلى التقييمات الداخلية التي تلبي معايير معينة.

(هـ) لاحظ للمجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا يستبعدان عرضا للبيانات يحدد مكونا منفصلا لحقوق الملكية من أجل إعداد بيانات مالية عن جزء من التغيير (والتغيير التراكمي) في المبلغ المسجل للأصول المالية ذات الإستحقاق المحدد ومتوفرة برسم البيع. ويمكن لشركة التأمين أن تستعمل هذا العرض لتبرز أثر التغيير في معدل الفائدة على حقوق الملكية والتي أدت إلى (١) تغيير المبالغ المسجلة للأصول إلا أنها (٢) لم تغير المبالغ المسجلة للإلتزامات التي تسبب اقتصاديا لهذه التغييرات في معدل الفائدة.

إستنتاج ١٧٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمؤسسة باستعمال نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية إلا أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تسمح بهذا النموذج للعقارات التي يشغلها المالك. وقد تقىس المؤسسة عقاراتها التي تشغلها هي بالقيمة العادلة باستعمال نموذج إعادة التقسيم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلا أنه ينبغي الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب فائض إعادة التقييم وليس في الربح أو الخسارة. وقد اعتبرت بعض شركات التأمين أملكها التي تشغلونها كمستثمارات وبالتالي فضلت استعمال نموذج القيمة العادلة لها إلا أن المجلس قرر عدم إدخال تعديلات تدريجية على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ في هذه المرحلة.

إستنتاج ١٨٠ أشار المجلس إلى أن محاسبة الظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤) قد تكون ذات صلة إذا كان هناك رابطة تعاقبية بين الدفعات لحملة الوثائق والمبلغ المسجل عن العقارات التي يشغلها المالك أو العائد منها. وإذا اختارت شركة التأمين استعمال محاسبة الظل فيتم الإعتراف بالتغييرات في حساب الإلتزامات الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان عن التغييرات في حقوق الملكية.

محاسبة الظل

إستنتاج ١٨١ في بعض النماذج المحاسبية يكون للأرباح أو الخسائر على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل الإلتزامات التأمينية*.

إستنتاج ١٨٢ عندما تم إعداد العديد من هذه النماذج لم يتم الإعتراف بالمكاسب غير المحققة ومعظم الخسائر غير المحققة في للبيانات المالية. وقد تم توسيع بعض هذه النماذج فيما بعد ليطالب قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة بشكل مباشر في حقوق

* في هذا الجزء، الإشارة إلى الإلتزامات التأمينية تكون أيضا ذات علاقة بما يلي: (أ) تكاليف شراء المتغيرة ذات العلاقة (ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين والتي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو من خلال نقل محفظة.

الملكية (نفس المعاملة بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعندما حدث ذلك تم تطوير ممارسة تسمى أحيانا "محاسبة لظلل" وتتصف بالميزتين التاليتين:

- (أ) إن الربح أو الخسارة المعترف به ولكن غير محقق على أحد الأصول يؤثر على قياس الالتزام التأميني بنفس الطريقة التي تؤثر فيها الأرباح أو الخسائر المحققة.
- (ب) إذا تم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة على أصل بشكل مباشر في حقوق الملكية فإن التغيير الحاصل في المبالغ المسجلة لالتزامات التأمين يتم الاعتراف به أيضا في حقوق الملكية.

إستنتاج ١٨٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح ما إذا كانت الإقرارات في مسودة للعرض ٥ قد سمحت بمحاسبة الظل. وقد خلص المجلس إلى ما يلي:

- (أ) من حيث المبدأ يجب أن لا يؤثر الربح أو الخسارة على الأصول على قياس الالتزام التأميني (ما لم تغير الأرباح أو الخسائر على الأصول المبلغ واجب الأداء لحامل الوثيقة). ومع ذلك تعتبر هذه الممارسة ميزة في بعض نماذج قياس الالتزام التأميني، وقد اعتبر المجلس أن من غير المجدي استبعاد هذه الممارسة في المرحلة ١ (انظر الفقرة إستنتاج ١٣٤ للمزيد من التوضيح حول مضمون هوامش الإستثمار المستقبلية).
- (ب) تسمح محاسبة الظل لكافة الأرباح والخسائر المعترف بها على الأصول بالتأثير على قياس للالتزامات التأمين بنفس الطريقة بغض النظر عن: (١) تحقق أو عدم تحقق الأرباح والخسائر و (٢) أن يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة في حساب الربح أو الخسارة أو مباشرة في حقوق الملكية. وهذا تطبيق منطقي لميزة متاحة في بعض النماذج الحالية.

- (ج) ولأن المجلس لا يتوقع استمرار هذه الميزة في النماذج الحالية إلى المرحلة ٢ يجب أن تطالب شركات التأمين بتطوير أنظمة لتطبيق محاسبة الظل.

- (د) إذا استوجب الربح أو الخسارة غير المحققة تعديلات محاسبة الظل على الالتزام معين فينبغي الاعتراف بالتعديل بنفس طريقة الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة.

- (هـ) في بعض الحالات وإلى حد ما قد تخفف محاسبة الظل من انقلاب الدائري عن الاختلافات بين أسس قياس الأصول وليس قياس للالتزامات التأمين إلا أن ذلك هدف جانبي لمحاسبة الظل وليس غرضها الأساسي.

إستنتاج ١٨٤ تسمح للفترة ٣٠ من هذا المعيار بمحاسبة الظل إلا أنها لا تتطلبها. ويتضمن إرشادات التنفيذ مثلا توضيحيا لبيان كيف يمكن أن تكون محاسبة الظل ذات صلة في بيئة تتغير فيها محاسبة الأصول بحيث يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة (المثال تنفيذ ٤). ولأن المجلس لا يتوقع استمرار هذه الميزة الموجودة في محاسبة الظل إلى المرحلة ٢، فقد قرر المجلس عدم تقديم إرشاد إضافي.

عقود الإستثمار

إستنتاج ١٨٥ يصدر العديد من شركات التأمين عقود استثمار (أي أدوات مالية لا تنقل ما يكفي من مخاطر التأمين لتعتبر عقود تأمين). وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقيس شركة التأمين عقود الإستثمار إما بالقيمة العادلة أو بالقيمة العادلة مع تصنيف مناسب لها منذ البداية. إن بعض جوانب القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تختلف عن القياسات التي تستخدم عادة في الوقت الحالي بموجب متطلبات المحاسبة الوطنية لهذه العقود:

(أ) قد يختلف تعريف ومعالجة تكاليف المعاملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عن تعريف ومعالجة تكاليف الشراء بموجب بعض المتطلبات الوطنية.

(ب) إن الشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمعالجة للتغيرات في الإلتزام التأميني (أو تبديل لإلتزام جديد بالإلتزام قديم) كإجراء لقضاء الإلتزام الأصلي قد يختلف عن المتطلبات الوطنية المكافئة.

(ج) لا تؤثر التكتفلات النقدية الإضافية من الأصول على التكلفة المطفأة أو للقيمة العادلة للإلتزامات عقود الإستثمار (ما لم تكن التكتفلات النقدية من الإلتزامات مرتبطة تعاقديا بالتكتفلات النقدية المتأقية من الأصول).

(د) لا يتم تحصيل التكلفة المطفأة للإلتزامات التأمينية عندما تتغير معدلات الفائدة في السوق حتى وإن كان العائد على الأصول المتوفرة يقل عن معدل الفائدة الفعال على الإلتزام (ما لم يسبب التغيير في المعدلات تغييرا في التكتفلات النقدية).

(هـ) لا نقل القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات ميزة للطلب عن المبلغ ولوجب الدفع عند الطلب.

(و) تعكس القيمة العادلة للأدوات المالية خصائصها الإئتمانية.

(ز) لا يتم الإعتراف بالقساط للتأمين المحصلة عن عقود الإستثمار كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إنما في حركات للميزانية العمومية وبنفس الطريقة التي يتم فيها معالجة الإيداع المقبوض.

إستنتاج ١٨٦ جادل البعض بأن على المجلس أن لا يطلب من شركات التأمين تغيير محاسبتها لعقود الإستثمار في المرحلة ١ ذلك أن المقصود بأن يظل نطاق المرحلة ١ محصورا وأن المعالجة الحالية لمثل هذه العقود عادة ما تتشابه مع معالجة عقود التأمين. إلا أن المجلس لم يجد سببا لتأخير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي لا تنقل مخاطر تأمين هامة. وقد بين المجلس أن بعض هذه العقود لها مزايا مثل الإستحقاقات طويلة الأجل والأقساط المتكررة والتكاليف الابتدائية العالية، وهي مزايا تكون أقل شيوعا في الأدوات المالية الأخرى. ومع ذلك فإن تطبيق مجموعة واحدة من متطلبات التأمين على كافة الأدوات المالية سيجعل البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقة.

إستنتاج ١٨٧ إن بعض العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنح حاملها حقوق الإنهاء أو التجديد. وتعتبر حقوق الإنهاء والتجديد مشتقات ضمنية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركات التأمين أن يقيسها بشكل منفصل بالقيمة العادلة إذا لم تكن ذات صلة وثيقة بالحد الأصلي (ما لم تختار شركة التأمين أن تقيس كامل الحد بالقيمة العادلة).

المشتقات الضمنية

استنتاج ١٨٨ اقترح البعض أن على المجلس أن يعفي شركات التأمين من متطلب فصل المشتقات الضمنية التي يتضمنها العقد الأصلي وأن يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أبدوا الأسباب التالية:

(أ) أن فصل هذه المشتقات سيطلب تغييرات موسعة ومكلفة في الأنظمة قد لا تستمر الحاجة إليها في المرحلة ٢.

(ب) أن بعض هذه المشتقات تختلط مع العقد الأصلي بما يجعل قياسها بشكل منفصل عشوائيا وربما مضللا حيث يمكن أن تختلف القيمة العادلة لكامل العقد عن مجموع القيم العادلة لمكوناته.

استنتاج ١٨٩ واقترح البعض بأن إدخال الخيارات الضمنية والضمائم في التفتتات النقدية المستعملة لعمليات اختبار ملاءة الالتزام قد تسمح للمجلس بإعفاء بعض المشتقات الضمنية من قياس القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أشار معظم المويدين لهذا الاقتراح ضمنيا بأن الإقتصار على تضمين القيمة الحقيقية لهذه البنود (أي دون قيمتها الزمنية) يكفي، إلا أنه وبسبب استثناء القيمة الزمنية لهذه البنود قد يجعل ذلك من البيانات المالية للمؤسسة أقل ملائمة وموثوقة بدرجة كبيرة، ولذلك لم يقر المجلس هذا الاستثناء.

استنتاج ١٩٠ ومن وجهة نظر المجلس فإن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد المناسب للمشتقات ذلك أنه الأسلوب الوحيد الذي يتطوي على ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية، وتكون تكاليف معظم المشتقات صغرا أو ليست ذات أهمية. ومن هنا إذا تم قياس المشتقات بالتكلفة فإن يتم تضمينها في الميزانية العمومية ويكون نجاحها (أو عدمه) في تقليل المخاطر أو دورها في زيادة المخاطر غير ملحوظ. وبالإضافة إلى ذلك عادة ما تتغير قيمة المشتقات بشكل متفاوت استجابة لتحركات السوق (وبعبارة أخرى أنها تتطوي على قوة تأثير أو أنها تتطوي على درجة عالية من المخاطر). إن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد الذي يمكن أن يحيط بالطبيعة المؤثرة للمشتقات- المعلومات التي تعبر ضرورية من أجل إيصال طبيعة الحقوق والالتزامات الكامنة في المشتقات إلى المستعملين.

استنتاج ١٩١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسات أن تقوم بمحاسبة منفصلة للمشتقات الضمنية في العقود غير المشتقة وهذا ضروري لما يلي:

- (أ) للتأكد من أن الحقوق والالتزامات التعاقدية التي تؤدي إلى التعرض إلى مخاطر مماثلة يتم التعامل معها بنفس الطريقة بغض النظر عما إذا كانت ضمنية في عقد غير مشتق أم لا.
- (ب) لمواجهة احتمال معي المؤسسات إلى تجنب تلبية متطلب قياس المشتقات بالقيمة العادلة من خلال تضمين المشتقات في عقد غير مشتق.

استنتاج ١٩٢ كان متطلب فصل المشتقات الضمنية مطبق بالفعل على أي نوع من العقود الأساسية قبل إصدار هذا المعيار. لذا فإن إعفاء عقود لتأمين من هذا المتطلب الحالي يشكل خطوة إلى الوراء. كما أن الكثير من الجهد الذي يحتاجه قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة نشأ عن الحاجة لتحديد المشتقات ومن خطوات أخرى ستستمر الحاجة إليها إذا طلب المجلس قياس القيمة العادلة في المرحلة ٢. ومن وجهة نظر المجلس فإن الجهود المتتالية التي يحتاجها تحديد المشتقات الضمنية بشكل منفصل في المرحلة ١ تظل ضئيلة نسبيا وتبررها الزيادة في الشفافية التي يحققها

لقياس بالقيمة العادل. يقدم المثال تنفيذ ٢ في إرشادات التنفيذ إرشادا حول معالجة الأشكال المختلفة من المشتقات الضمنية.

إستنتاج ١٩٣ تلمي بعض المشتقات الضمنية تعريف عقد التأمين وميكون من للتناقص طلب قياس القيمة العادلة في المرحلة ١ لعقد تأمين مشمول في عقد أكبر عندما يكون هذا القياس غير مطلوب بالنسبة لعقد قائم بذاته. وبالتالي فقد لكد هذا المعيار أن ذلك غير مطلوب (الفقرة ٨). ولفس السبب خصص المجلس إلى أن المشتقات الضمنية ذات علاقة وثيقة بالعقد الأصلي إذا كانت المشتقات الضمنية والعقد الأصلي يعتمدان على بعضهما البعض بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتق الضمني بشكل منفصل (انظر الفقرة الجديدة تطبيق ٣٣(ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن غير هذا الإستنتاج فإن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كانت ستتطلب من شركة التأمين قياس كامل العقد بالقيمة العادلة. ويمكن أن يكون الأسلوب البديل الإبقاء على هذا المتطلب مع طلب القياس بالتكلفة إذا لم يكن بالإمكان قياس كامل عقد التأمين بشكل موثوق بالقيمة العادلة بالإستناد إلى معاملة شبيهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأدوات حقوق الملكية غير المسعرة. لكن المجلس لم يقصد أن يشترط قياس القيمة العادلة لعقود التأمين في المرحلة ١ وبالتالي فقد قرر المجلس عدم طلب ذلك حتى عندما يكون من المستحيل قياس القيمة العادلة لعقد التأمين الذي يتضمن المشتق الضمني بشكل موثوق.

إستنتاج ١٩٤ يدرك المجلس أنه ليس على شركة التأمين في المرحلة ١ الإعتراف ببعض التعرضات الكبيرة في بنود مثل خيارات المنافع السنوية المضمونة والحد الأدنى من منفع الوفاء المضمونة ذات العلاقة. إن هذه البنود تخلق مخاطر يعتبرها البعض مالية في الغالب ولكن إذا كان التسديد مشروطا بحدث يخلق مخاطرة تأمين هامة فإن هذه المشتقات الضمنية تلمي تعريف عقد التأمين. ويتطلب هذا المعيار إفصاحات محددة حول هذه البنود (الفقرة ٣٩(ه)). يضاف إلى ذلك أن اختبار ملاءة الإلتزام يتطلب من المؤسسة أن تأخذها بعين الإعتبار (انظر الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤).

إستبعاد البنود الداخلية

إستنتاج ١٩٥ اقترح بعض المجاوبين أن لا تستبعد الأدوات المالية الصادرة عن مؤسسة ما إلى شركة تأمين على الحياة من نفس المجموعة من البيانات المالية الموحدة للمجموعة إذا تم تحديد أصول شركة التأمين على الحياة كضمانة لمخدرات حملة الوثائق.

إستنتاج ١٩٦ لاحظ المجلس بأن هذه البيانات المالية ليست أصول ولا للزامات من وجهة نظر المجموعة. ولم يجد المجلس مبررا للتخلي عن المبدأ العام بأن جميع المعاملات الداخلية ضمن المجموعة يتم استبعادها حتى وإن كانت بين مكونات مؤسسة معينة لديها أصحاب المصلحة مختلفين مثل صناديق حاملي الوثائق وصناديق المساهمين. إلا أنه وعلى الرغم من أن هذه المعاملات يتم استبعادها إلا أنها قد تؤثر على التكاليف النقدية المستقبلية، ومن هذا قد تكون مناسبة لقياس الإلتزامات.

استنتاج ١٩٧ جادل بعض المجاوبين بأن عدم الاستبعاد ينسجم مع حقيقة أن الأدوات المالية التي يتم إصدارها يمكن أن تكون أصول خطة معينة ضمن خطط منافع محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين** (ما لم تكن غير قابلة للنقل). إلا أن المجلس لم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٩ كمناسبة في هذا المجال، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عرض بيانات صافي من أصول الخطة ذلك أن الاستثمار في أصول الخطة يخفف من الالتزام (أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الفقرة ٦٦). ولا يؤدي هذا العرض إلى الاعتراف بالأصول والإلتزامات الجديدة.

ضرائب الدخل

استنتاج ١٩٨ جادل البعض بأن الخصم يجب أن يكون مطلوباً أو على الأقل مسموحاً به للضرائب المختلفة ذات العلاقة بعقود التأمين. وقد بين المجلس بأن خصم الاختلاف لزامية ليس ذي صلة إذا كان كل من أساس للضريبة على بند معين والمبلغ المسجل له يتحددان على أساس القيمة الحالية.

الإفصاح

استنتاج ١٩٩ تم تصميم متطلبات الإفصاح على شكل اثنين من المبادئ عالية المستوى تكملهما بعض الإفصاحات المحددة لتحقيق تلك الأغايات. وتتولول إرشادات للتنفيذ المنشورة في كتيب منفصل* كيف تليي شركة التأمين هذه المتطلبات.

استنتاج ٢٠٠ مع أن بعض المجاوبين وافقوا على السماح بشيء من المرونة لشركات التأمين في تحديد مستويات التجميع والإفصاح إلا أنهم اقترحوا أن على المجلس أن يستحدث المزيد من متطلبات الإفصاح المحددة والموحدة، واقتراح آخرون أن مسودة إرشادات للتنفيذ المنشورة مع مسودة العرض ٥ كانت على مستوى عالٍ للتأكد من الإنسجام وإمكانية المقارنة وأن طبيعتها غير الإلزامية قد تقلل من فائدتها. وقد أبدى البعض تخوفاً من أن المستويات المختلفة من التجميع من قبل شركات تأمين مختلفة قد تقلل من إمكانية المقارنة.

استنتاج ٢٠١ مع ذلك أبقى المجلس على أسلوب مسودة العرض ٥. وقد اعتبر المجلس ذلك بأنه ذو أولوية أكثر من طلب قائمة طويلة من الإفصاحات المفصلة والوصفية بسبب التركيز على المبادئ ذات العلاقة:

- (أ) التسهيل على شركات التأمين لفهم مبررات المتطلبات مما يشجعها على الإمتثال.
- (ب) تجنب "قنبود المضبوطة" في الإفصاحات بموجب هذا المعيار والتي قد تصبح غير مفيدة، وتشجع التجريب الذي سيؤدي إلى تحسينات مع تطور التقنيات.
- (ج) تجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون لازمة لتحقيق الأهداف ذات الصلة في الظروف الخاصة بكل شركة تأمين وقد تؤدي إلى حجم زائد من المعلومات على نحو يضعف فائدة المعلومات الأساسية من خلال التوسع في التفاصيل.
- (د) منح شركات التأمين للمرونة لتقرر بشأن المستوى المقبول من التجميع الذي يسمح للمستخدمين بإدراك الصورة الكاملة ولكن دون جمع المعلومات التي تختلف في خصائصها.

* ولكن تم دمجها في هذا الكتيب.

استنتاج ٢٠٢ عبر بعض المجاوبين عن المخوف العامة للتالية فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح في مسودة العرض ٥:

- (أ) إن حجم الإفصاح المقترح زائد عن الحاجة وقد يؤدي بعضه إلى تكرار معلومات موسعة في بعض الدول.
- (ب) قد يكون إعداد وتنقيح بعض الإفصاحات المقترحة عملية صعبة ومكلفة ما يجعل إعداد بيانات مالية في الوقت المناسب أمرا صعبا ولا يعود على المستعملين إلا بفائدة قليلة.
- (ج) قد نطلب المقرحات في مسودة العرض ٥ إفصاحا زائدا لمعلومات تسمير حساسة ومعلومات مرية أخرى عن الممتلكات.
- (د) تجوزت بعض الإفصاحات تلك المطلوبة في قطاعات أخرى وهو ما ينطوى على إجحاف بحق شركات التأمين، وقد شعر لبعض بأن مستوى الإفصاح قد يكون مرفقا بشكل خالص لشركات التأمين الصغيرة بينما أثار البعض الآخر إلى صعوبة جمع المعلومات بصورة مجدية للمجموعات العمالية الكبيرة.

استنتاج ٢٠٣ إن هذين المبدأين ومعظم المتطلبات المعززة هي تطبيقات للمتطلبات الموجودة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو أنها نسبيا تماثل تماما متطلبات هذه المعايير (بشكل خاص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧).

استنتاج ١٢٠٣ صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في أغسطس ٢٠٠٥، وحل محل متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، بما في ذلك المتطلبات التي بنيت عليها في الأصل الإفصاحات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وتبعاً لذلك عدل المجلس متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ حتى تكون متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ عندما يكون ذلك ممكناً، وقد أشار للمجلس إلى ما يلي:

- (أ) سيكون لدى شركات التأمين كل من عقود تأمين وأنوات مالية، وبشكل خاص بعض منتجات الاستثمار الصادرة عن شركات للتأمين هي أنوات مالية وليست عقود تأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وسيكون أكثر نفعا للمستخدمين وأسهل للمعدين لو كانت إفصاحات للمخاطرة لعقود التأمين والأنوات المالية هي نفسها.
- (ب) إن جعل متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجعل إعداد الإفصاحات أسهل، وبشكل خاص يلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إفصاح "الأحكام والشروط" الموجود في السابق في الفقرة ٣٩ (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وقد اعترض بعض المعلقين على مسودة العرض م ع ٥ (مسودة العرض التي سبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) على متطلب الإفصاح هذا، معتقدين أنه سيكون مرفقا ولا يقدم أكثر من المعلومات نفعا.
- (ج) إن الإفصاحات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ مصممة لتنفيذها كمجموعة واحدة، وإذا تم تنفيذها بشكل متفرق فإن ذلك سينجم عنه معلومات أقل فائدة للمستخدمين، فعلى سبيل المثال تحل إفصاحات المخاطرة محله إفصاح الأحكام والشروط" الولود سابقا في الفقرة ١٠ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والفقرة ٣٩ (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، ومجرد تحديث الإشارة في الفقرة ٣٩ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ سينجم عنه بعض ولكن ليست كافة إفصاحات المخاطرة التي تنطبق على عقود التأمين، والإبقاء على إفصاح "الشروط والأحكام".
- (د) كما يتم مناقشته في الفقرة استنتاج ٢٠٧ لا تتوقع تغييرات هامة في إفصاحات المخاطرة في الفقرات ٣٨ - ٣٩ نتيجة للمرحلة الثانية للمشروع للخص بعقود التأمين بالرغم من أن الحاجة قد تدعو إلى تغييرات مترتبة على ذلك في الإفصاحات المتعلقة بالمحاسبة في الفقرتين (٣٧) و(٦٠).

إستنتاج ٢٠٣ ب لم يوافق المستجيبين، وبشكل خاص المعدن، على أنه يجب تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كجزء من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وبشكل خاص قدم البعض الحجة أن تحليل الحساسية لمخاطرة السوق سيشكل لعقود التأمين، وهم لا يوافقون على أن هذا التحليل سيكون سهل الفهم أو الحساب نسبيا، بينما تبقى المواضيع المتعلقة بقياس القيمة العادلة لعقود التأمين غير محلولة، وقد اقترح هؤلاء المستجيبون أنه يجب الأخذ في الاعتبار متطلبات الإصاح لتحليل الحساسية خلال المرحلة الثانية من المشروع للخاص بعقود التأمين وليس عند إكمال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧. أشار المجلس إلى أنه يجب أن لا يكون هذا المتطلب مرهقا على نحو غير ملائم لشركات التأمين ولا يطلب منهم تقديم معلومات كمية لأن تحليل الحساسية ينطبق فقط على التغيرات في متغيرات مخاطرة السوق التي لها أثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في الفترة التي تعد التقارير حولها، إلى جانب ذلك أشار المجلس إلى أنه يقصد بتحليل الحساسية أن يحل محل إصاحات الأحكام والشروط التي وجدها المنشآت مرهقة، ولم يرغب المجلس أن يطلب من شركات التأمين أن تمثل لإصاحات الأحكام والشروط الأقدم بينما يسمح للمنشآت الأخرى استخدام تحليل الحساسية الأقل إرهاقا، غير أن المجلس أشار كذلك إلى أن تقديم تحليل الحساسية يعني تغييرات في الأنظمة لبعض المنشآت، ونظرا لأن غرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كان تقليل هذه التغييرات حتى تظهر نتيجة المرحلة الثانية فإن المجلس لم يرغب في طلب تغييرات على نطاق واسع في الأنظمة لعقود التأمين نتيجة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

إستنتاج ٢٠٣ ج من أجل معالجة أولئك الذين لا يرغبون في إجراء تغييرات في الأنظمة وأولئك الذين يريدون جعل تحليل الحساسية الجديد بديلا عن إصاحات الأحكام والشروط قرر المجلس السماح باختبار إصاحات تحليل الحساسية لمخاطرة التأمين فقط، وقد تمت إضافة الفقرة ٣٩ أ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بحيث تستطيع المنشآت الاختيار بين تقديم:

(أ) إصاحات الأحكام والشروط مع تحليل الحساسية النوعي الذي يسمح به حاليا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤٤ أ أو

(ب) تحليل الحساسية الكمي الذي يتطلبه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ (ويسمح به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ ولكن لا يتطلبه).

سمح للمجلس للمنشآت أن تختار الإصاح بشكل مشترك لكل من تحليل حساسية نسوي وكمسي لمخاطرة التأمين لأنه يعتقد أنه يجب عدم منع المنشآت من تقديم معلومات أكثر فائدة لبعض مخاطر التأمين، حتى ولو لم يكن لها القدرة على تقديم هذه المعلومات عن كافة مخاطر التأمين، وأشار المجلس إلى أن هذا الخيار هو حل مؤقت للمشاكل الواردة في الفقرة إستنتاج ٣٠٢ ب وسيتم إلغاؤه في المرحلة الثانية.

إستنتاج ٢٠٤ طلب العديد من المجاوبين من المجلس توضيح وضع إرشادات للتنفيذ. وبشكل خاص شعر البعض أن إرشادات التنفيذ تبدو وكأنها تفرض متطلبات متعددة وكثيرة للتفاصيل تتناقض مع مقصد المجلس للموضح في الفقرة إستنتاج ٢٠١، واستجابة لهذا الطلب أضاف المجلس الفقرة تنفيذ ١٢ لتوضيح وضع إرشادات للتنفيذ بالنسبة للإصاح.

استنتاج ٢٠٥ اقترح للبعض أن بعض الإفصاحات، لاسيما تلك النوعية وليس الكمية في طبيعتها، أو تلك التي تنقل تأكيدات الإدارة حول التطورات المستقبلية المحتملة ينبغي أن تكون خارج البيانات المالية عند المراجعة المالية من قبل الإدارة. ومع ذلك يرى المجلس بأن متطلبات الإفصاح جميعها أساسية ويجب أن تكون جزءاً من البيانات المالية.

استنتاج ٢٠٦ وقد جادل البعض بأن متطلبات الإفصاح قد تكون مرهقة وأقل ملائمة بالنسبة للشركة التابعة خاصة إذا ضمنت الشركة الأم الإلتزامات أو أعلنت التأمين على كافة الإلتزامات. إلا أن المجلس قرر عدم وجود ما يبرر الإغفاء من مبادئ الإفصاح. ومع ذلك فإن الأسلوب عالي المستوى والمرونة الذي تبناه المجلس يسمح للشركة التابعة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالطريقة التي تناسب ظروفها.

استنتاج ٢٠٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم بأن مقترحات الإفصاح في مسودة العرض ٥ قد تتطلب تغييرات موسعة في الأنظمة في المرحلة ١ قد تنتهي الحاجة لها في المرحلة ٢. وقد توقع المجلس بأن مبادئ الإفصاح مبيّحيان دون تغيير جوهري بالنسبة للمرحلة ٢ على الرغم من أن الإرشادات الموضوعية لضعها قد تحتاج إلى تنقيح حيث تتوفر معلومات مختلفة ولكون شركات التأمين ستحصل على خبرة في تطوير الأنظمة لتلبية مبادئ الإفصاح في المرحلة ١.

المادية

استنتاج ٢٠٨ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم من أن هذا المعيار (المعزز بإرشادات التنفيذ) قد يتطلب الإفصاح عن معلومات شديدة التفصيل قد لا تكون ذات فائدة بالنسبة للمستخدمين. وردا على هذه المخاوف أضاف المجلس إلى إرشادات التنفيذ نقاشاً حول المادية تم اقتباسه من معيار المحاسبة الدولي ١.

استنتاج ٢٠٩ واقترح بعض المجاوبين أن بعض الإفصاحات النوعية يجب أن لا تكون خاضعة لمعيار المادية المادية الأولى والذي قد يؤدي - من وجهة نظرهم - إلى إفصاح زائد. وقد اقترحوا استعمال مصطلح مختلف كمصطلح (هام) من أجل تعزيز الرسالة، إلا أن المجلس أوضح أن عدم طلب الإفصاح عن البيانات المادية قد لا يتفق مع تعريف المادية. وبهذا خلص المجلس إلى أن الإفصاح ينبغي بشكل عام أن يعتمد فقط على للتعريف المادي للمادية.

استنتاج ٢١٠ يشير هذا المعيار في موضع آخر إلى فكرة مختلفة إذ تشير الفقرة ٣٧(ج) إلى الإقتراضات ذات الأثر الأكبر على قوائم الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات الناشئة عن عقود التأمين. ولأن العديد من الإقتراضات يمكن أن تكون مناسبة فقد قرر المجلس تضيق نطاق الإفصاح إلى حد ما.

شرح المبالغ المعترف بها

الإفتراضات

استنتاج ٢١١ يتطلب المبدأ الأول للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المبالغ التي تنشأ من عقود التأمين في الميزانية العمومية وبيان الدخل لشركة التأمين (الفقرة ٣٦ من هذا المعيار). وفي معرض دعم هذا المبدأ تتطلب الفقرة ٣٧ (ج) و(د) الإفصاح عن الإفتراضات والتغييرات في هذه الإفتراضات. ويساعد الإفصاح عن الإفتراضات المستخدمين في اختبار المعلومات الواردة في البيانات لقياس حساسيتها للتغييرات في هذه الإفتراضات وتحرز ثقتهم في شفافية وقابلية مقارنة هذه البيانات.

استنتاج ٢١٢ عبر البعض عن مخاوفهم من أن البيانات عن الإفتراضات وتغييراتها قد يكون تحضيرها مكلفا وفائدتها محدودة. وهناك العديد من الإفتراضات الممكنة التي يمكن الإفصاح عنها؛ فالتجميع الزائد قد يؤدي إلى معلومات لا فائدة منها بينما قد يكون إغفال التجميع مكلفا ويؤدي إلى كم زائد من المعلومات وقد يكشف عن معلومات تجارية حساسة. ورداً على هذه المخاوف يركز الإفصاح عن الإفتراضات على العملية المستظمة لاستقائها.

استنتاج ٢١٣ جادل بعض المجاوبين أن من الصعب الإفصاح عن بيانات ذات معنى عن التغييرات في الإفتراضات المركبة، وبالنسبة فإن التحليل صعب مصادر التغيير غالباً ما يعتمد على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل. وللاعتراف بهذه الصعوبة لم يحدد هذا المعيار شكلاً جليداً ولا يحدد محتويات هذا التحليل مما يسمح لشركات التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبى هدف الإفصاح وتكون متسقة مع المخاطر التي تواجهها والأنظمة التي لديها، أو أنها يمكن تحسينها بتكلفة معقولة.

التغير في التزامات التأمين

استنتاج ٢١٤ تتطلب الفقرة ٣٧ (هـ) من هذا المعيار توافقاً بين التغييرات في التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين وتكاليف الشراء الموجبة إن وجدت. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لإصباحاً واسعاً قابلاً للمقارنة حول التغييرات في المخصصات، إلا أن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يستثني عقود التأمين. ويعتبر الإفصاح عن التغييرات في تكاليف الشراء مهم لأن بعض الأساليب الحالية تستخدم تكليف تكاليف الشراء المختلفة كوسيلة للاعتراف ببعض آثار إعادة قياس التدفقات النقدية المستقبلية من عقد التأمين (مثلاً لكي تعكس نتيجة اختبار ملءة الإنترلم).

المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية

استنتاج ٢١٥ يتطلب المبدأ الثاني للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين (الفقرة ٣٨ من هذا المعيار). تعتمد إرشادات التنفيذ التي تدعم هذا المبدأ بشكل كبير على المتطلبات الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبشكل خاص الإفصاح عن الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

استنتاج ٢١٦ لقد اعتبر بعض المجاوبين مسودة إرشادات التنفيذ المرفقة مع مسودة العرض ٥ بأنها تشير إلى أن هذا المعيار يتطلب لإصباحاً عن التدفقات النقدية المقدرة. ولم يكن هذا مقصد المجلس حيث لا يمكن أن يتوقع من شركات التأمين أن يكون لديها أنظمة لإعداد تقارير تفصيلية للتدفقات النقدية

في المرحلة ١ (أكثر مما يلزم لاختبار ملاءة الإنترام). وقد راجع المجلس إرشادات التنفيذ للتركيز على أن مبدأ الإفصاح الثاني يتطلب إفصاحاً حول التفتتات النقدية وليس إفصاحاً بها (أي الإفصاح الذي يساعد المستخدمين على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد).

مخاطر التأمين

٢١٧ استنتاج بالنسبة لمخاطر التأمين (الفقرة ٣٩ ج) تهدف الإفصاحات إلى أن تكون متوافقة مع روح الإفصاح الذي يطلبه معيار المحاسبة الدولي ٣٢. تعتمد فائدة الإفصاحات المحددة عن مخاطر التأمين على ظروف شركة التأمين وبالتالي تمت صياغة المتطلبات بعبارات عامة للسماح للممارسات في هذا المجال بالتطور.

تحليل الحساسية

٢١٨ استنتاج تتطلب الفقرة ٣٩ ج (١) إفصاحاً عن تحليل الحساسية. وقد قرر المجلس عدم تضمين متطلبات محددة قد لا تكون مناسبة لكل حالة وقد تحقق تطور أشكال أكثر فائدة من الإفصاح أو قد تكون غير مفيدة.

٢١٩ استنتاج يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن تحليل الحساسية فقط إذا كانت الافتراضات غير مدعومة بأسعار أو معدلات سوقية ملحوظة. ومع ذلك ولأن هذا المعيار لا يتطلب أسلوباً محدداً لمحاسبة الخيارات الضمنية والضمانات بما فيها تلك التي تعتمد بشكل جزئي على أسعار ومعدلات السوق الملحوظة، تتطلب الفقرة ٣٩ ج (١) تحليل حساسية لكافة المتغيرات ذات الأثر المادي بما فيها للمتغيرات التي تعتبر أسعار أو معدلات السوق ملحوظة.

تطور المتطلبات

٢٢٠ استنتاج تتطلب الفقرة ٣٩ ج (٣) إفصاحاً عن تطور المتطلبات. تطلب الهيئة الأمريكية للأوراق المالية والتداول من شركات تأمين الممتلكات والحوادث تقديم جدول يبين تطور مخصصات المتطلبات غير المدفوعة وتكاليف تسوية المتطلبات للسنوات العشر الماضية إذا كانت المخصصات تتجاوز ٥٠% من حقوق الملكية. وقد بين المجلس أن مدة العشر سنوات هي مدة عشوائية وقرر بدلاً من ذلك وضع مدة تغطيها الإفصاحات بالرجوع إلى طول دورة تسوية المتطلبات، وبالتالي يتطلب هذا المعيار للرجوع إلى الفترة التي نشأت فيها أول مطالبة مادية يشوبها عدم التأكد فيما يتعلق بمبلغ وتوقيت دفع المتطلبات، إلا أنها يجب أن لا تتجاوز عشر سنوات (تخضع للإعفاءات الانتقالية في الفقرة ٤٤ من هذا المعيار). وعلاوة على ذلك ينطبق الاقتراح على كافة شركات التأمين وليس على شركات تأمين الممتلكات والحوادث فقط. إلا أنه ولكون شركة التأمين غير مكلفة بالإفصاح عن البيانات فيما يتعلق بالمتطلبات التي يشوبها عدم التأكد بشأن مبلغ وتوقيت دفع للمتطلبات إذا كان عدم التأكد ينقضي خلال سنة واحدة فإن من المستبعد أن يحتاج العديد من شركات تأمين الحياة للقيام بالإفصاح.

٢٢١ استنتاج في الولايات المتحدة، يتم تقديم الإفصاح عن تطور المتطلبات عادة في التحليل والنقاش الإداري وليس في البيانات المالية. إلا أن هذا الإفصاح مهم لكونه يعطي المستخدمين نظرة عميقة عن عدم التأكد الذي يحيط بالتقديرات المتعلقة بالمتطلبات المستقبلية. كما يشير أيضاً إلى ما إذا كانت شركة تأمين معينة قد قصدت المبالغة أو التقليل في تقدير الدفعات النهائية، وبالتالي يتطلب هذا المعيار ذلك في البيانات المالية.

الحد الأعلى المرجح للخسارة

٢٢٢ استنتاج ٢٢٢ اقترح البعض أن على شركة التأمين وتحديدًا شركة التأمين العام - الإفصاح عن الحد الأعلى المرجح للخسارة (PML) الذي تتوقعه إذا وقع حدث مستبعد بشكل معقول. وعلى سبيل المثال فإن شركة التأمين يمكن أن تنصع عن الخسارة التي كانت ستلحق بها جراء زلزال قوي من نوع يتوقع أن يتكرر كل مئة سنة. إلا أنه وبالنظر إلى غياب تعريف متفق عليه للحد الأعلى المرجح للخسارة فقد خلصَ المجلس إلى أنه من غير المجدي طلب الإفصاح عن الحد الأعلى المرجح للخسارة أو عن تدابير مشابهة.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق

٢٢٣ استنتاج ٢٢٣ كما تم بيانه في الفقرتين ١٩٣ و ١٩٤ أكد المجلس بأن شركات التأمين غير مطالبة بأن تحاسب بالقيمة العادلة على المشتقات الضمنية التي تلبي تعريف عقد التأمين، إلا أنها تطلق تعرضًا هامًا لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق. ويمكن أن تكون هذه المخاطر كبيرة بالنسبة للعديد من شركات التأمين. وبالتالي فإن الفقرة ٣٩(هـ) من هذا المعيار تتطلب بشكل خاص الإفصاح عن هذا التعرض.

القيمة العادلة للالتزامات وأصول التأمين

٢٢٤ استنتاج ٢٢٤ اقترحت مسودة العرض ٥ أن على شركات التأمين الإفصاح عن القيمة العادلة للالتزامات وأصول التأمين. ويرمي هذا الاقتراح إلى: (أ) إعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين عن بيانات شركة التأمين المالية و (ب) تشجيع شركة التأمين على بدء العمل بالأنظمة التي تستعمل البيانات المحدثة من أجل تقصير مدة الانتقال إلى المرحلة ٢.

٢٢٥ استنتاج ٢٢٥ أيد بعض المجاوبين الإفصاح المقترح بالقيمة العادلة مستثنين إلى أنها معلومات مهمة للمستخدمين. وقد شعر البعض أن لذلك أهمية خاصة بالنظر إلى نطاق ممارسات القياس في المرحلة ١ إلا أن العديد من المجاوبين (بما فيهم أولئك الذين أيدوا مطلب الإفصاح بالقيمة العادلة من حيث المبدأ) قد اقترحوا أن على المجلس أن يلغي هذا المطلب أو يوقفه إلى حين إكمال المرحلة ٢. وقد تقدموا بالحجج التالية:

(أ) إن طلب هذا الإفصاح قد يكون سابقًا لأوقه قبل أن يبت المجلس بأمور جوهرية تتعلق بقياس القيمة العادلة وقبل أن يقدم إرشادًا كافيًا عن طريقة تحديد القيمة العادلة، لأن عدم وجود هذا الإرشاد قد يؤدي إلى غياب إمكانية المقارنة بالنسبة للمستخدمين وأن يوجد طلبًا غير مربر على معدي البيانات ويشكل صعوبات تتعلق بإمكانية التدقيق. وبالإضافة إلى ذلك لا يمكن للإفصاح أن يتدارك غياب إمكانية المقارنة حيث من صعوبة وصف مزيا النماذج المختلفة بشكل واضح ومختصر.

(ب) إن الإفصاح بطول علم ٢٠٠٦ (كما تقترح مسودة العرض ٥) قد لا يكون عمليًا حيث لن يتاح الوقت الكافي لشركات التأمين لإنشاء ولخضيار الأنظمة الضرورية.

(ج) أن نتوقع من شركات التأمين أن تبدأ العمل على هدف غير معروف سيكون مكلفًا ومضطربة للوقت. كما أنه وفي غياب أساليب متفق عليها لوضع القيمة العادلة فإن الأنظمة التي تم تطويرها لإفصاحات المرحلة ١ بالقيمة العادلة قد تحتاج إلى التنوير في المرحلة ٢.

(د) لقد طلب الاقتراح منح تكليف لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتفسير متطلباته الخاصة قبل توضيح ما تنطوي عليه.

إستنتاج ٢٢٦ لم يعتبر المجلس المتطلبات المقترحة للإفصاح عن القيمة العادلة بأنها متوافقة على نموذج القياس في المرحلة ٢. فمن وجهة نظر المجلس أن الإفصاح عن القيمة العادلة لالتزامات وأصول التأمين قد يقدم معلومات ملائمة وموثوقة بالنسبة للمستخدمين حتى وإن لم تؤدي المرحلة ٢ إلى إيجاد نموذج قيمة عادلة. ومع ذلك تفتق المجلس مع المجاوبين على أن طلب الإفصاح عن القيمة العادلة لن يكون مناسباً في هذه المرحلة.

ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥

إستنتاج ٢٢٧ فيما يلي تلخيصاً للتغييرات الأساسية على مسودة العرض ٥ في هذا المعيار. فقد قام المجلس بما يلي:

- (أ) توضيح جوانب تعريف عقد التأمين (الفقرتين إستنتاج ٣٦ و ٣٧).
- (ب) توضيح متطلبات تجزئة المكونات الإبداعية في بعض الظروف (المحدودة) (الفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).
- (ج) شطب "فقرة الغروب" المقترحة في مسودة العروض ٥ (الفقرتان إستنتاج ٨٤-٨٥).
- (د) توضيح الحاجة لدراسة الخيارات الضمنية والضمائلات في اختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ٩٩) وتوضيح مستوى التجميع فيما يتعلق باختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ١٠٠).
- (هـ) استبدال اختبار تخفيض القيمة بالنسبة لأصول التأمين بدلا من الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الذي لا يتضمن استثناء من نطاق أصول إعادة التأمين قبل أن يصدر المجلس هذا المعيار ٤). وسيعود الاختبار إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الفقرتان إستنتاج ١٠٧ و ١٠٨).
- (و) شطب المنع المقترح على الاعتراف بالمكسب منذ بداية عقد إعادة التأمين، واستبداله بمتطلب الإفصاح (الفقرات إستنتاج ١٠٩-١١٤).
- (ز) توضيح معالجة تكاليف لشراء بالنسبة للعقد التي تتضمن تقديم خدمات إدارة الإستثمار (الفقرتان إستنتاج ١١٨ و ١١٩).
- (ح) تغيير منع استحداث معدلات الخصم المبنية على الأصول إلى افتراض قابل للنقض (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).
- (ط) توضيح جوانب معالجة ميزة المشاركة الاختيارية (الفقرات إستنتاج ١٥٤-١٦٥) وإيجاد إعفاء صريح جديد من متطلبات الفصل والقياس بالقيمة للعادلة لبعض خيارات التخلي عن العقد الذي يتضمن ميزة المشاركة الاختيارية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).
- (ي) استحداث خيار لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بما يتيح لها إعادة قياس للالتزامات التأمين المحددة في كل فترة زمنية بالنظر إلى التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح الخيار بالتغيير في السياسات المحاسبية المطبقة على بعض الإلتزامات وليس على جميع الإلتزامات المشابهة كما كان يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ خلافاً لذلك (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).

(ك) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح باختيارين منفصلين للإستثمارات العقارية عندما تختار مؤسسة ما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة. ويتعلق أحد الاختيارين

للإستثمارات العقارية التي تدعم العقود التي تقدم عائدًا يرتبط مباشرة بالقيمة العادلة للإستثمارات العقارية أو العائد منها (الفقرة إستنتاج ١٧٨).

(ل) توضيح إمكانية تطبيق محاسبة الظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).

(م) توضيح أن المشتقات الضمنية ذات صلة وثيقة بعقد التأمين الأساسي إذا لم تكن مركبة بحيث لا يتمكن المؤسسة من قياس المشتقات الضمنية بشكل منفصل (أي دون اعتبار للعقد الأساسي) (الفقرة إستنتاج ١٩٣).

(ن) توضيح أن إرشادات التنفيذ لا تفرض أي متطلبات لإصاح جديدة (الفقرة إستنتاج ٢٠٤).

(س) إلغاء المتطلبات المقترحة للإصاح عن القيمة العادلة لعقود التأمين من عام ٢٠٠٦ (الفقرات إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦).

(ع) توفير إعفاء من تطبيق معظم متطلبات الإصاح بالنسبة لعقود التأمين على البنود المقارنة ذات العلاقة لعام ٢٠٠٤ (الفقرات إستنتاج ٤٢-٤٤ من هذا المعيار).

(ف) التأكيد على أن الدفعات المعبر عنها بالوحدات يمكن أن تقلص بالقيمة الحالية للوحدة بالنسبة لعقود التأمين وعقود الإستثمار بشكل يتجنب الحلجة الظاهرية لفصل المشتقات الضمنية (الفقرة تطبيق ٣٣ (ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي تم إدخاله بواسطة الفقرة ج ٨ من هذا المعيار).

الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

أراء ١٤ اعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت، جيلارد، ليمسرنغ، سميث وإمادا على إصدار هذا المعيار.

معارضة ماري إي بارث، وروبرت بي غارنت، وغلبرت جيلارد، وجيمس جي ليمسرنغ وجون تي سميث.

أراء ٢٤ عارض السادة غارنت وجيلارد للأسباب المبينة في الفقرات ٣ و ٤ كما عارض السيد غارنت للأسباب المبينة في الفقرتين ٥ و ٦. وقد البروفيسور بارث وكل من السادة ليمسرنغ وسميث للأسباب المبينة في الفقرات ٣ و ٨. كما عارض السيد سميث للأسباب المبينة في الفقرات ٩ و ١٣.

الإعفاء المؤقت من الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨

أراء ٣٤ عارض البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيلارد وليمسرنغ وسميث لأن هذا المعيار يعفي المؤسسات من تطبيق الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند المحاسبة لعقود التأمين وإعادة التأمين، وهم يعتقدون أن على كافة المؤسسات تطبيق هذه الفقرات. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ تصبح ذات صلة وولجة للتطبيق بشكل خاص عندما تقتصر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنصوص المحددة كما هو الحال في هذا المعيار الذي يسمح باستمرار العمل بعدد من أسس لقياس لعقود التأمين وإعادة التأمين. وبسبب عدم أخذ الإطار لعام لمجلس معايير المحاسبة الدولية بعين الاعتبار فإن استمرار هذه الممارسات قد يؤدي إلى إعراف غير مناسب، أو عدم إعراف، بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والنفقات. ومن وجهة نظر أعضاء المجلس المذكورين أن المؤسسة إذا لم تكن قادرة على تلبية المتطلبات الأساسية للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، فينبغي أن لا يسمح لها بوصف بياناتها المالية أنها أعدت بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أراء ٤٤ لقد تزايدت مخاوف أعضاء المجلس المذكورين بسبب تأخير إكمال المرحلة ٢ من مشروع المجلس حول محاسبة عقود التأمين. وعلى الرغم من أن المرحلة ٢ على جدول الأعمال الحالي للمجلس إلا أن من المعتقد أن يستطيع المجلس إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول عقود التأمين في وقت قريب. وعليه فمن المرجح أن الإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ سيبقى نافذا لبعض الوقت.

هوامش الإستثمار المستقبلية و"محاسبة الظل"

أراء ٥٤ اعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت وليمسرنغ وسميث على الأسباب الإضافية التي إن تسمح للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تتضمن استعمال هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس الالتزامات التأمين. وقد تفقروا على وجهة النظر التي تم التعبير عنها في الفترة استنتاج ١٣٤ من أن التكتفات النقدية من الأصول ليست ذات صلة بالنسبة لقياس الالتزام (ما لم تؤثر هذه التكتفات النقدية على التكتفات النقدية الناشئة عن الالتزام أو خصائص الإلتئمان المتعلقة بالإلتزام) وبالتالي فهم يعتقدون بأن التغيير في السياسة المحاسبية لعقود التأمين التي تطبق هوامش الإستثمار المستقبلية لقياس الالتزامات الناشئة عن عقود التأمين يقلل من

ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. ولا يعتقدون أن الجوانب الأخرى لنماذج محاسبة عقد التأمين يمكن أن ترجع على هذا التقليل.

أراء ٦ لا يسمح أعضاء المجلس الأربعة المذكورين أيضا للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تسمح باستعمال ما يسمى "محاسبة الظل"، إذ أنهم لا يعتقدون أن التغيير في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين (بما فيها تكاليف الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة) بموجب "محاسبة الظل" ينبغي الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن مجرد كون هذه للتغيرات في قياس المسؤولية تحسب على أساس التغييرات في قياس الأصول ليس أسرا ذا صلة. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن هذه للتغيرات في الإلتزامات التأمينية تؤدي إلى نفقات ينبغي الاعتراف بها بموجب الإطار العام لمجلس معيير المحاسبة الدولية كربح أو خسارة.

الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الاختيارية

أراء ٧ لا يسمح البروفيسور بارث والسيدان ليسزنغ وسميث للمؤسسات بالمحاسبة على الأدوات المالية التي تحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية على أساس يختلف عن تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية، الإفصاح والعرض"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الاعتراف والقياس"، حيث تطلب هذه المعايير من المؤسسات فصل مكونات الأداة المالية المركبة والاعتراف بمكون الإلتزام مبدئيا بالقيمة العادلة وإسناد أية متغيرات إلى مكون حقوق الملكية. يعتقد إن أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين أن الصعوبة في تحديد ما إذا كانت ميزة المشاركة الاختيارية هي للترام أو حق ملكية لا تعزل تطبيق متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على مكون الإلتزام وحق الملكية حالما تجري المؤسسة هذا التحديد. كما يعتقدون أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين بأن المؤسسة ستخطئ في ذكر مصروفات الفائدة إذا كان مكون الإلتزام المالي لم يتم قياسه مبدئيا بالقيمة العادلة.

أراء ٨ يطلب أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين من المؤسسات التأكد في جميع الحالات من أن الإلتزام المعترف به للأدوات المالية المحتوية على ميزة المشاركة الاختيارية لا نقل عن المبلغ الذي كان لينتج من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمن، حيث أن الفقرة ٣٥ من هذا المعيار تتطلب ذلك إذا كانت المؤسسة لا تصنف أيا من هذه المزايا كالترام أو تصنف بعضها منه كذلك إلا أنها لا تصنفها جميعها كالترام.

الأدوات المالية

أراء ٩ خالف السيد سميث أيضا هذا المعيار لأنه يعتقد أنه يعرف عقود التأمين بشكل موسع ويتيح المجال أمام إعفاءات غير ضرورية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ و معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ومن وجهة نظره فإن هذا يسمح بصياغة الأحكام التعاقبية لتجنب متطلبات هذه المعايير والتخفيف من أثرها وإضافة تعقيد معتبر على تفسيرها وتطبيقها وتطبيق هذا المعيار. ويعتقد أيضا أن العديد من الإعفاءات المبينة على الحاجة لتجنب التغيير في الأنظمة، هي ضمن عقود التأمين وتنبط توسيع الأنظمة قبل إكمال المرحلة ٢ من المشروع. ويعتقد السيد سميث كذلك أن معيار المحاسبة الدولي

٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتضمنان حالياً الحلول المناسبة عند استحالة إجراء القياس بشكل يمكن الاعتماد عليه، وعندما يكون من شأن هذه الحلول أن تجعل محددات الأنظمة شفافة.

أراء ١٠ تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة المكون الإيداعي لعقد التأمين إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل وإذا لم تكن السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الاعتراف بكافة الحقوق والالتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي. ويبين السيد سميث أن المكون الإيداعي يتكون كاملاً من الالتزامات المالية أو الأصول المالية. وبالتالي فهو يعتقد أن المكون الإيداعي بالنسبة لكافة عقود التأمين يجب تجزئته. كما يبين السيد سميث أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب فصل مكون الالتزام في الأداة المالية المركبة بالقيمة العادلة ومحاسبة المتبقي كحقوق ملكية. ويعتقد أن هذا الأسلوب يمكن أن يطبق بالقياس عندما يتضمن عقد للتأمين التزام مالي ويكون من شأنه أن يقدم حلاً متوقفاً.

أراء ١١ يعدل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإقرار أن المشتقات الضمنية والعقد الأساسي مرتبطان بشكل وثيق إذا كان أحدهما يعزز الآخر بشكل لا يمكن للمؤسسة معه أن تقيس المشتقات الضمنية بشكل منفصل، وهو ما يخلق إعفاءً من متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالمحاسبة على هذه المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة. ولا يتفق السيد سميث مع هذا التحليل وتحديد إذا كان العقد يسمح لحامل الوثيقة بالحصول على تسوية مالية مبنية على المشتق بدلاً من الإبقاء على التأمين. ويعتقد السيد سميث أن بديل التسوية النقدية المبنية على المشتق هو الالتزام المالي وينبغي قياسه بالقيمة العادلة.

أراء ١٢ بالنسبة للعقود التي تتناولها الفقرة السابقة يعتقد السيد سميث أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على حل متفق لا يشجع بناء العقد على نحو يهدف إلى الاستفادة من الاستثناء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذ أنه يتطلب أن يتم قياس العقد كاملاً بالقيمة العادلة عندما لا يمكن فصل المشتقات للضمنية بشكل يمكن الاعتماد عليه من العقد الأساسي. إلا أن السيد سميث يميل إلى تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليتطلب القياس بالتكلفة إذا كان من غير الممكن قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة بشكل موثوق وكان يتضمن مكوناً تأمينياً هماً ومشتقاً ضمناً، وبذلك يكون هذا التعريف متسجماً مع المتطلبات المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لأنواع حقوق الملكية غير المسعرة. ومن أجل جعل محددات النظام أكثر شفافية كان يود السيد سميث أن يضيف الإفصاح المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما فيه حقيقة أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق إضافة إلى وصف عقود التأمين مدار البحث والمبالغ المسجلة لها وتوضيحاً لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق وطلبات التقديرات الذي يرجح أن تقع ضمنه القيمة العادلة إذا كان ذلك ممكناً.

أراء ١٣ كان السيد سميث يود أن يستبعد من تعريف عقد للتأمين تلك العقود التي تعتبر نقالة لمخاطر تأمين هامة منذ البداية فقط لكونها تتضمن خيار تسعير يسمح لحاملها بشراء للتأمين بسعر محدد في تاريخ لاحق. وكان أيضاً يود أن يستبعد من التعريف تلك العقود التي يكون فيها للمكون التأميني منفصلاً وهو يعتقد أن أي التزام يتبقى هو أنواع مالية ينبغي محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

معارضة تاتسومي يامادا

أراء ١٤ يعارض السيد يامادا إصدار هذا المعيار لأنه يعتقد أنه لا يحل بشكل مناسب التباين في أسس القياس بين الأصول المالية لشركة التأمين وإلتزاماتها التأمينية ويشكل خلص:

(أ) لا يتفق مع خيار تضمين معدل الخصم الحالي بالنسبة لإلتزامات التأمين المحددة.

(ب) يعتقد أنه كان على المجلس أن يقدم أساليب عملية للتخفيف من أثر التباين المحاسبي باستخدام أساليب تعتمد جزئياً على الممارسات الحالية التي تتضمن استعمالاً أوسع -إنما- مقيد- للتكلفة المطفأة.

خيار تضمين معدل الخصم الحالي

أراء ١٥ لا يتفق السيد يامادا مع الفقرة ٢٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التي تخلق خيار تضمين معدل الخصم الحالي لإلتزامات التأمين المحددة، ويتعاطف مع وجهة النظر المعبر عنها في الفقرة استنتاج ١٧٥ التي تقضي بأن تضمين معدل الخصم الحالي المبني على السوق بدلاً من معدل الخصم التاريخي من شأنه أن يزيد من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. إلا أنه وكما تم توضيحه في الفقرة استنتاج ١٢٦ فإن "المجلس أن يتناول معدلات خصم وأسس تسمية الإلتزامات حتى المرحلة ٢". وبالتالي يعتقد السيد يامادا أن من غير المناسب التعامل مع قياس الإلتزامات التأمينية في المرحلة ١ من هذا المشروع.

أراء ١٦ وبالإضافة إلى ذلك يعتقد السيد يامادا بوجود أن يكون هناك اختبار دقيق لتقييم ما إذا كان التغيير في المبالغ المسجلة لإلتزامات التأمين المحددة يخفف من التغييرات في المبالغ المسجلة بالنسبة للإلتزامات المالية. فمن دون هذا الاختبار تتمتع الإدارة بحرية الاختيار لتقرير المدى الذي تقدم ضمنه إعادة قياس للإلتزامات التأمينية. وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خُصّن إليه المجلس من أن الفقرة استنتاج ١٢٦ من أن "الزيادة في الملائمة والموثوقية الناتجة عن إدخال معدلات خصم الحالية يمكن أن تتجاوز سلبيات السماح بعمليات محاسبية غير مطابقة بشكل متوافق على كلفة الإلتزامات المشابهة".

أراء ١٧ كما أن الخيار المنصوص عليه في الفقرة ٢٤ ليس طريقة فعالة لتخفيف التباين المحاسبي من وجهة نظر السيد يامادا لأنه يتفق مع تحليل المجلس المتمثل بأن "العديد من شركات التأمين قد لا يتوفر لديها أنظمة لتسوية الإلتزام استجابة للتغييرات في معدلات الفائدة، وقد ترغب بتطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للإلتزامات المحددة في مقابل كلفة الإلتزامات" كما تم توضيحه في الفقرة استنتاج ١٧٧(د)(١).

الأصول المحجوزة لدعم الإلتزامات التأمينية

أراء ١٨ كما تم بيانه في الفقرة استنتاج ١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على استكشاف طرق لتخفيض التباين المحاسبي. وقد بين السيد يامادا أن هذا المعيار يقدم بعض الحلول المحدودة للتباين المحاسبي من خلال توضيح أن بالإمكان استعمال "محاسبة الظل" وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح بخيارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية. ويتضمن هذا المعيار أيضاً خياراً بتقديم الخصم الحالي المبني على السوق بالنسبة لإلتزامات التأمين المحددة ولكن وللأسباب المبينة في الفقرات أراء ١٥-١٧ لا يدعم السيد يامادا هذا الخيار.

أراء ١٩ يعتقد السيد يامادا أنه كان من المناسب تقديم طريقة أوسع وقابلة للتطبيق للتخفيف من أثر التباين المحاسبي. ولكون المرحلة ١ ليست مرحلة تمهيدية للمرحلة ٢ يتفق السيد يامادا مع وجهة النظر للقائلة بأن الحلول العملية في المدى القصير هي وحدها المبنية على الممارسات الحالية لشركات التأمين. ويعتقد أنه إذا سمح بإعادة قياس الإلتزامات التأمينية من خلال معدل خصم حالي مبني على السوق كوسيلة لحل التباين فيجب أيضا السماح في المرحلة ١ بفترة جديدة من الإلتزامات المسجلة بالتكلفة للمطافاة كما هو الحال في الإجراء الياباني "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة" (DSR).

أراء ٢٠ على الرغم من أن السيد يامادا يقر بأن أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة" قد لا يقود إلى قياسات أكثر ملائمة وموثوقية، فهو يشير أن لدى شركات التأمين سنوات عديدة من الخبرة في تطبيق هذا الأسلوب الذي نشأ في عام ٢٠٠٠ عندما أدخلت اليابان معيارا محاسبيا لسلالات المالية يتشابه مع معيار المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩. ويعتقد بعدم وجود حل مثالي في المرحلة ١ وأنه بالإضافة إلى الإقصاح عن المعلومات بالقيمة المائلة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فإن أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة" قد يقدم حلا معقولا للمرحلة ١ وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خلص إليه المجلس من أن الفقرة استنتاج ١٧٨ التي تعدل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية "من شأنها أن تخفف ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول". وبالفعل فإن السيد يامادا يعتقد أن الإعفاء في هذا المعيار من الفقرات ١٠-١٢ في معيار المحاسبة الدولي ٨ قد ينتقص من ملائمة وموثوقية البيانات المالية أكثر مما كان يحدث في حال تقديم أسلوب "ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة".

المحتويات

إرشادات تنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "حقوق التأمين"

الفقرات	المقدمة
تنفيذ ١	تعريف عقد التأمين
تنفيذ ٢	المشتقات الضمنية
تنفيذ ٣-٤	تجزئة المكون الإبداعي
تنفيذ ٥	محاسبة الظل
تنفيذ ٦-١٠	الإفصاح
تنفيذ ١١-٧١	الغرض من هذه الإرشادات
تنفيذ ١١-١٤	المالية
تنفيذ ١٥-١٦	شرح المبلغ المعترف بها
تنفيذ ١٧-٤٠	السياسات المحاسبية
تنفيذ ١٧-١٨	الأصول والإلتزامات والذلل والمصرف
تنفيذ ١٩-٣٠	الإفترضات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد
تنفيذ ٣١-٣٣	التغيير في القروضات
تنفيذ ٣٧-٤٠	التغيير في إلتزامات التأمين والبيود ذات العلاقة
تنفيذ ٤١-٧١	طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين
تنفيذ ٤٨	أهداف إدارة المخاطر وسياسات وتقليل المخاطر الناتجة من عقود التأمين
تنفيذ ٥١-٥١	مخاطر التأمين
تنفيذ ٥٢-٥٤	حسابية مخاطر التأمين
تنفيذ ٥٥-٥٨	تركيزات مخاطر التأمين
تنفيذ ٥٩-٦١	تطور المطالبات
تنفيذ ٦٢-٦٥	مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة ومخاطر السوق
تنفيذ ٦٤-٦٥	مخاطر الائتمان
تنفيذ ٦٥-٦٥	مخاطر السيولة
تنفيذ ٦٥-٦٥	مخاطر السوق
تنفيذ ٦٦-٧٠	للتعرض لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية
تنفيذ ٧١	مؤشرات الأداء الأساسية
بعد الفقرة	أمثلة التنفيذ
تنفيذ ٢	١ تطبيق تعريف عقد التأمين
تنفيذ ٤	٢ المشتقات الضمنية
تنفيذ ٥	٣ تجزئة المكون الإبداعي لعقد إعادة التأمين
تنفيذ ١٠	٤ محاسبة الظل
تنفيذ ٦١	٥ الإفصاح عن تطور المطالبات

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "حقوق التأمين"

أُزيلت هذه الإرشادات بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلا أنها لا تشكل جزءاً منه.

المقدمة

تنفيذ ١ تتضمن إرشادات التنفيذ هذه ما يلي:

- (أ) توضح أي العقود والمشتقات الضمنية هي ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات تنفيذ ٢-٤).
- (ب) تتضمن مثالاً عن عقد تأمين يتضمن مكوناً إيداعياً يحتاج إلى التجزئة (الفقرة تنفيذ ٥).
- (ج) توضح محاسبة الظل (الفقرات تنفيذ ٦-١٠).
- (د) تناقش كيف يمكن لشركة التأمين أن تلبى متطلبات الإفصاح في هذا المعيار (الفقرات تنفيذ ١١-٧١).

تعريف عقد التأمين

تنفيذ ٢ يوضح المثال تنفيذ ١ تطبيق تعريف عقد للتأمين إلا أنه لا يوضح كافة الظروف المحتملة.

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين		
نوع العقد		المعاملة في المرحلة ١
١.١	عقد التأمين (انظر التعريف في الملحق أ من هذا المعيار وللإرشادات في الملحق ب).	ضمن نطاق هذا المعيار ما لم تقع ضمن نطاق الاستثناءات في الفقرة ٤ منه. يجب فصل بعض المشتقات الضمنية والمكونات الإيداعية (انظر الأمثلة تنفيذ ٢ و ٣ والفقرات ٧-١٢ من هذا المعيار).
٢.١	منافع الوفاة التي يمكن أن تتجاوز المبالغ واجبة الدفع عند التخلي أو عند الاستحقاق.	عقود للتأمين (ما لم تكن المبالغ الطارئة غير هامة في كافة السيناريوهات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تعلى شركة التأمين من خسائر هامة من عقد منفرد إذا توفي حامل الوثيقة مبكراً. انظر المثال (١) ٢٣-٢٧) للمزيد من التوضيح حول جزاءات التخلي.
... يتبع		

... يتبع	
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
٣.١	عقد مرتبط بالوحدة تُدفع بموجبه منافع مرتبطة بالقيمة العادلة لمجموعة من الأصول. المنفعة هي ١٠٠% من قيمة الوحدة على التخلي أو الإسحقاق و ١٠١% من قيمة الوحدة في حال الوفاة.
٤.١	عقد التأمين (ما لم يكن المبلغ المشروط غير ذي أهمية في كافة الحالات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تلحق بشركة للتأمين خسارة هامة من جراء عقد مفرد إذا بقي المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة أطول من المتوقع.
٥.١	الهيئات الصلافية: يتلقى الشخص المؤمن مبلغاً في حال بقاءه على قيد الحياة إلى تاريخ معين إلا أن المستفيدين لا يتلقون شيئاً إذا توفي ذلك الشخص قبل التاريخ المحدد.
٦.١	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يمكن له أن يختار أن يتلقى دخلاً مشروطاً بمدى الحياة بنسب مضمونة منذ البداية.
٧.١	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يستطيع أن يختار أن يتلقى للدخل السنوي المشروط مدى الحياة بنسب تسود عندما يبدأ للدخل سنوي.
٨.١	عقد الإستثمار ^(١) التي لا تحتوي على الإشتراكات السنوية المستقبلية.
... يتبع	

...يتبع	
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
٩.١	عقد الإستثمار التي يتضمن موزة المشاركة الاختيارية.
١٠.١	عقود الإستثمار التي يكون فيها الدفع مرتبط تلقائيا (دون تقدير) بالمقد على وعاء محدد من الأصول في حيولة شركة التأمين.
١١.١	العقد الذي يتطلب دفعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي لحقت به بسبب عدم قيام مدين معين بالدفع في تاريخ الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. يمكن للعقد أن يأخذ بشكل قانونية مختلفة (مثال عقد تأمين، ضمان مالي، أو خطاب ضمان).
١٢.١	ضمانة مالية لا تتطلب كشرط مسبق للدفع أن يكون حامل الوثيقة معرض، وتكبد خسارة من، تخلف المدين عن سداد دفعات على حساب الأصول المضمونة. ومن الأمثلة على هذا العقد ذلك العقد الذي يشترط سداد دفعات استجابة للتغيرات في تصنيف إئتماني محدد أو في مؤشر إئتمان.
١٣.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب عقد، يتطلب العقد من كافة المشاركين دفع مساهمات للصندوق بحيث يتمكن من تلبية الإلتزامات التي تترتب للمشاركين (وربما غيرهم)، وعادة ما يكون المشاركون من مهنة واحدة (مثلا: التأمين أو البنوك أو السفريات)
...يتبع	

... يتبع		
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين		
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١	
١٤.١	صندوق لضمان المنحاً بموجب قانون.	إن تعهد المشاركين بالمساهمة في الصندوق غير ناشئ عن عقد وبالتالي لا يوجد عقد تأمين. ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "مخصصات، الإلتزامات و الأصول المحتملة".
١٥.١	تأمين القيمة المتبقية أو ضمان القيمة المتبقية. تكون الضمعة من قبل أحد الأطراف بالقيمة العادلة في تاريخ مستقبلي بالنسبة لأصل غير مادي يحوزه مستفيد من التأمين أو لضمان.	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار (ما لم تكن التغيرات في ظروف الأصل ذات أثر غير هام). إن مخاطرة التغير في القيمة العادلة بالنسبة للأصل غير المادي ليست مخاطرة مالية ذلك أن القيمة العادلة لا تعكس فقط سعر السوق لتلك الأصول (متغير مالي) وإنما حالة الأصل المحدد الذي يتم الاحتفاظ به (متغير غير مالي). ومع ذلك إذا كان العقد يعرض المستفيد فقط عن التغيرات في سعر السوق لا عن التغيرات في حالة أصل المستفيد فإن العقد مشتق وضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
	إن ضمانات القيمة المتبقية المعطاة من المورج بموجب عقد الإيجار التمويلي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "الإيجارات".	
١٦.١	كفالة المنتجات الصادرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة مباشرة.	عقد تأمين إلا أنها مشتتة من نطاق هذا المعيار (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات" و معيار المحاسبة الدولي ٣٧)
١٧.١	كفالة المنتجات الصادرة عن طرف ثالث.	عقد تأمين ليست ضمن نطاق الاستثناء بنفس معاملة عقود التأمين الأخرى.
١٨.١	عقد تأمين لمجموعات التي تعطي شركة التأمين حقاً تعاقبياً نافذاً وغير قابل للإلغاء لاستعادة المطالبات المدفوعة عن الأسماء المستقبلية مع التعويض المناسب عن القيمة الزمنية للنقود.	مخاطر التأمين ليست هامة. وبالتالي فإن العقد أداة مالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لتعاب الخدمة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ (الإعتراف كخدمات عقد تقديمها مع مراعاة للشروط المختلفة).
١٩.١	ضمان الكوارث: منذ ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأساسي أو الفائدة أو كلاهما في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطاً يجعل مصدر الضمان يتكبد خسارة.	أداة مالية مع مشتق ضمنى. كلاً من شركة التأمين وحاصل العقد يقيسان المشتق ضمنى بالقيمة العادلة.
... يتبع		

...يتبع	
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
٢٠.١	<p>ضمان الكوارث: منذ ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأساسي أو الفائدة أو كلاهما بشكل كبير في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطا يجعل مصدر الضمان يتكبد خسارة.</p> <p>(أ) إذا تمت تلبية شروط محددة فإن الفقرة ١٠ من هذا المعيار تتطلب من حامل العقد تجزئة للمكون الإيداعي وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عليه.</p> <p>(ب) بحاسب مصدر العقد على المكون للتأمين كإعادة تأمين إذا كان يستعمل الضمان لهذه الغاية أما إذا لم يكن يستعمله كذلك فلا يقع ضمن نطاق هذا المعيار الذي لا يتناول محاسبة حامل الوثيقة لعقد التأمين المباشرة.</p> <p>(ج) بموجب الفقرة ١٣ من هذا المعيار بإمكان حامل العقد الاستمرار بحسابته الحالية للمكون للتأمين ما لم تتضمن ممارسات متنوعة بموجب الفقرة ١٤.</p>
٢١.١	<p>عقد التأمين للمصادر عن شركة التأمين لصالح خطة منافع تقاعد محددة تنطوي موظفي شركة التأمين أو مؤسسة أخرى توحد حساباتها ضمن نفس البيانات المالية لشركة التأمين.</p> <p>(أ) كامل مبلغ التزام التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين " دون الخصم لحقوق الخطة بموجب العقد.</p> <p>(ب) لا للزام على حامل الوثيقة بموجب العقد.</p> <p>(ج) الأصول تدعم العقد.</p>
٢٢.١	<p>عقد تأمين صادر للعاملين نتيجة لخطة مساهمة تقاعدية محددة.</p> <p>المنافع التقاعدية عن خدمات الموظفين في الفترات الحالية والسابقة ليست مشروطة على الخدمة المستقبلية. تصدر شركة التأمين أيضا عقودا مشابهة بنفس الشروط لأطراف ثالثة.</p> <p>عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار.</p> <p>إذا كان صاحب العمل يدفع جزءا من لتسائط الموظفين أو يدفعها جميعها فإن الدفع من قبل صاحب العمل هو من منافع الموظفين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩. انظر أيضا معيار المحاسبة الدولي ١٩ الفترات ٣٩-٤٢ و ١٠٤-١٠٤ (د).</p> <p>كما أن "وثيقة التأمين المؤهلة" كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ١٩ لا تحتاج لأن تلي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار.</p>
...يتبع	

...يتبع

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين

نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
٢٣.١	عقود القرض التي تتضمن رسوم دفع مسبقة يتم للتأثر عنها إذا كانت الدفعة المسبقة ناتجة عن وفاة المقرض.
٢٤.١	عقود القرض التي تتضمن التأثر عن إعادة دفع كامل رصيد العقد في حال وفاة المقرض
٢٥.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل القيمة السوقية (MVA) من القيم التي يتم التخلي عنها أو من مبالغ الوفاة من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية، ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق.
٢٦.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تسوية القيمة السوقية من قيم التخلي أو دفعات الإستحقاق من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الوفاة.
٢٧.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل القيمة السوقية من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق وللوفاء، ويكون المبلغ مستحق الأداء عند الوفاة أو الإستحقاق هو المبلغ المستثمر أساساً مضافاً إليها الفائدة.

...يتبع

تنفيذ ٤ يشرح المثال تنفيذ ٢ معاملة المشتقات الضمنية التي تحوّلها عقود التأمين وعقود الإستثمار علماً بأن مصطلح "عقد الإستثمار" مصطلح غير رسمي يستعمل لتسهيل النقاش، ويشير إلى الأدوات المالية التي لا تلي تعريف عقد التأمين. ولا يوضح المثال كافة الظروف المحتملة. وفي المثال فإن عبارة قياس القيمة العادلة مطلوب" تعني أن على مصدر العقد القيام بما يلي:

- (أ) قياس المشتق الضمني بالقيمة العادلة وتضمين التغييرات بقيمتها العادلة في الربح أو الخسارة.
- (ب) فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي ما لم يتم قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة وتضمين التغيير في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

المثال ٢: المشتقات الضمنية		
نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد الإستثمار الأساسي
١.٢	منافع الوفاة المرتبطة بسعر حق الملكية أو مؤشر حق الملكية واجبة الدفع عند الوفاة أو تأهيل الدخل السنوي وليس عند التخلي أو الإستحقاق.	إن ميزة مؤشر حق الملكية هي عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) لكون حامل الوثيقة يستفيد منها فقط عند حدوث الحدث المؤمن منه. إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).
٢.٢	منافع الوفاة التي تكون لكبر من: (أ) قيمة الوحدة لصندوق الإستثمار (تسوي للقيمة ولجبة الأداء عند التخلي أو الإستحقاق)؛ و (ب) الحد الأدنى المضمون.	إن ما يزيد عن الحد الأدنى المضمون زيادة على سعر الوحدة هو منفعة وفاة (مماثلة للدفعات في عقد تثنائي المسببات، انظر المثال تنفيذ ٢.١٩) وهو ما يبي تعريف عقد للتأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس للقيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).
٣.٢	الخيار بأخذ دخل مسفوي مشروط مدى الحياة بالنسبة المضمونة (تضمنة مرتبطة بمعدلات الفائدة والتغييرات في الوفيات).	إن الخيار المشتق هو عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).
مجموع...		

...يتبع		المثال ٢: المشتقات الضمنية	
نوع المشتق الضمني		للمعاملة إذا كان المشتق فسي عقد تأمين أساسي	للمعاملة إذا كان المشتق فسي عقد استثمار أساسي
٤.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي أو الإستحقاق التي تكون مساوية أو أكثر من سعر السوق عند الإصدار وليست مربوطة بدين.	إن الضمانة المشتقة ليست عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمريّة لمشروطة غير هامة) ^(١) . إذا كانت الدفعات الهامة دفعات عمريّة مشروطة فإن العقد عقد تأمين ويتضمن مكوناً إيداعياً (الحد الأدنى المضمون) إلا أن من غير المطلوب من شركة التأمين أن تجزئ العقد إذا كانت تعترف بكلفة الالتزامات للتأمين عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠ من هذا المعيار).	قياس القيمة ا لمعالة غير مسموح (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
٥.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي التي تكون أقل من سعر السوق عند الإصدار أو مربوطة بدين.	ليست الضمانة المشتقة عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة المشتقة دخل سنوي مشروط إلى مدى هام). يكون قياس القيمة المعادلة مطلوباً (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة المعادلة مطلوب (الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
...يتبع			

٦.٢: المشتقات الضمنية		نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق ليس عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق ليس عقد تأمين أساسي
٦.٢	الضمانات المشتقة لدفعات الحد الأدنى من الدخل السنوي إذا كانت الدفعات السنوية مرتبطة تعاقدًا بعوائد الاستثمار أو بسعر الأصول.			
	(أ) ضمانات لا تنطبق إلا بالدفعات التي ليست دخلًا سنويًا مشروطًا.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعة الدخل السنوي المشروط غير هامة) قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق. كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعة الدخل السنوي المشروط غير هامة).	
	(ب) ضمانات لا تنطبق إلا بالدفعات التي تعتبر دخلًا سنويًا مشروطًا.	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين وقياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم اعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البدائية، انظر الفقرة ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	إن قياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم اعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البدائية، انظر الفقرة ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	
... يتبع				

...يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

نوع المشتق الضمني

المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد تأمين أساسي

المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد استثمار أساسي

(ج)

بإمكان حمل الوثيقة لاختيار الحصول على دفعات تكون أو لا تكون دخلاً سنوياً مشروطاً وتتعلق الضمالة بالائتمين. وعندما يقوم حامل الوثيقة بالاختيار بإمكان شركة التأمين تعديل أسعار الدخل السنوي المشروط لتعكس المخاطرة التي تتحملها شركة التأمين في ذلك الوقت (انظر الفقرة ب ٢٩ من هذا المعيار عن العقود التي تحتوي على مراحل تراكم وتعدد منفصلة).

إن الخيار الضمني للاستفادة من ضمانة دفعات الدخل السنوي المشروط هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). وقيل للقيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.

إن الخيار الضمني للحصول على دفعات إيست دخلاً سنوياً مشروطاً (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين. إلا أنه لأن الخيار الثاني وخيار الدخل السنوي المشروط من البديل المتاحة، فإن قيمتهما العادلة تكون مترابطة. وإذا كلا كذلك بحيث لا تستطيع شركة التأمين قياس الخيار الثاني على حدة (أي دون دراسة خيار الدخل السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني يكون ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).

لا ينطبق، إن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).

٧.٢

الضمانة الضمنية لعائد أدنى على حق الملكية عند التخلي أو الاستحقاق.

إن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة الضمنية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.

قياس القيمة العادلة مطلوب.

٨.٢

العائد المرتبط بحق الملكية المتاح عند التخلي أو الاستحقاق

إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين (ما لم تكن الإيرادات المرتبطة بحق الملكية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.

قياس القيمة العادلة مطلوب

... يتبع

... يتبع			
المثال ٢: المشتقات الضمنية			
نوع المشتق الضمني		المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي
٩.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة فقط إذا اختار حامل الوثيقة الحصول على الدخل السنوي المشروط.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) لأن حامل الوثيقة يستطيع أن يستفيد من الضمانة فقط في حال أخذ خيار الدخل سنوي (سواء كانت معدلات الدخل السنوي قد تم تحديدها من البداية أو في تاريخ تأهل الدخل السنوي). إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق، العقد بكامله هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
١٠.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) كدخل سنوي مشروط لمدة محددة أو (ج) نمب دخل سنوي مشروط مدى الحياة بمعدل الدخل السنوي للسداد في تاريخ تأهل الدخل السنوي.	إذا كانت الدفعات المضمونة ليست مشروطة إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن خيار الحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة لا ينقل مخاطرة تأمين إلى أن يقرر حامل الوثيقة الحصول على الدخل سنوي، وعليه فإن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، ويكون قياس القيمة العادلة مطلوباً. وإذا كانت الدفعات المضمونة مشروطة إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن الضمانة عقد تأمين (بشكل يشبه الهبة الضمنية). قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	قياس القيمة العادلة مطلوب.
... يتبع			

...يتمتع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين استثمار أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	نوع المشتق الضمني
لا ينطبق.	<p>إن كامل العقد هو عقد تأمين منذ البداية (ما لم تكن دفعات الدخول السنوي المشروط غير هامة). إن الخيار بالحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة هو عقد تأمين ضمني وبالتالي فإن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).</p> <p>إن الخيار بالحصول على دفعات نقدية أو دخل سنوي لفترة محددة (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين (ما لم يكن الخيار مشروطاً وإلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة). وبالتالي ينبغي فصله إلا أنه ولكون الخيار الثاني وخيار الدخول السنوي المشروط هما بدائل متاحة، فإن للقيم العادلة مترابطة، وإذا كنا كذلك على نحو لا يمكن شركة التأمين من قياس الخيار الثاني منفصلاً (أي دون دراسة خيار الدخول السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).</p>	<p>١١.٢ الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) دخل سنوي لمدة محددة أو (ج) الدخول السنوي المشروط مدى الحياة بمعدل دخل سنوي يحدد منذ البداية.</p>
<p>إن خيار التخلي ذو علاقة وثيقة بالعقد الأساسي إذا كانت قيمة التخلي تساوي تقريباً التكلفة المضافة في كل تاريخ ممارسة الخيار (الفقرة ٣٠ (ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبخلاف ذلك يقيس خيار التنازل بالقيمة العادلة.</p>	<p>قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع، الفقرة ٨ من هذا المعيار). قد تعتبر قيمة التخلي كمكون إيداعي إلا أن هذا المعيار لا يتطلب من شركة التأمين تجزئة العقد إذا كانت تعترف بكامل الالتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠).</p>	<p>١٢.٢ خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد مقابل قيمة تخلي نقدية محددة في جدول (أي ليست مصنفة في مؤشر وليست فائدة تركمية).</p>

...يتمتع

...يُتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي
١٣.٢ خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة المحاسبية المبينة على قيمة مبدئية ونسبة فائدة ثابتة أو متغيرة (أو مبدئية على القيمة العادلة لوعاء من الأدوات المالية التي تحمل فائدة) محتملة بعد خصم تكاليف التخلي	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال ١٢.٢). كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال ١٢.٢). (١٢.٢).	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال ١٢.٢). كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال ١٢.٢). (١٢.٢).
١٤.٢ خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة التخلي على أساس حق الملكية أو سعر سلعة أو مؤشر.	إن الخيار ليس ذا علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (ما لم يكن خيار الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). قياس القيمة العادلة المطلوب (الفقرة ٨ من هذا المعيار و الفقرة ٣٠ (د) و (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	إن الخيار ليس ذا علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (ما لم يكن خيار الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). قياس القيمة العادلة المطلوب (الفقرة ٨ من هذا المعيار و الفقرة ٣٠ (د) و (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
١٥.٢ خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة محاسبية تسعري القيمة العادلة لوعاء من استثمارات حقوق الملكية بشكل محتمل بعد خصم تكاليف التخلي.	إذا كانت شركة التأمين تقيس هذا الجزء من التزاماتها بالقيمة المحاسبية فلا تكون هناك حاجة لتسويات مستقلة للخيار (ما لم تختلف قيمة التخلي بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية (انظر الفقرة ٣٣ (ز) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً).	إذا اعتبرت شركة التأمين قيمة القيمة المحاسبية على أنها التكلفة المضافة أو أنها القيمة العادلة لذلك الجزء من الالتزام فلا تكون هناك حاجة لتسوية إضافية للخيار (ما لم تكن قيمة التخلي تختلف بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً.
١٦.٢ ميزة تعاقدية تقدم عقداً مرتبطاً تعاقدياً (دون تقدير) بالعملاء على أصول محددة.	المشتقة الضمنية هي ليست عقد تأمين ولا ترتبط على نحو وثيق بالعقد (الفقرة ٣٠ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.	إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.

...يُتبع

... يتبع

المثال ٢: المشتقات الضمنية

نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق أساسيا في عقد استثمار أساسي
١٧.٢ مكافأة الاستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق نقدا (أو كدخل سنوي لمدة محددة).	إن المشتق الضمني (الخيار بالحصول على مكافأة الاستمرارية) ليس عقد تأمين (ما لم تكن مكافأة الاستمرارية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). لا تتضمن مخاطرة للتأمين لنقضاء أو استمرار المخاطرة (الفقرة ب ١٥ من هذا المعيار). قياس القيمة للعادلة مطلوب.	إن الخيار أو النص للتقاضي لتمديد المدة لالبقية حتى الإستحقاق بالنسبة لأداة دين ليس ذي علاقة وثيقة بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متناسب مع سعر الفائدة الحالي في السوق في وقت التمديد (الفقرة تطبيق ٣٠ ج)، من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وإذا كان الخيار أو النص ليس ذو علاقة وثيقة بالأداة الأساسية فلن يقيس القيمة للعادلة مطلوب).
١٨.٢ مكافأة الاستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق كدخل سنوي مشروط معزز مدى الحياة.	إن المشتق الضمني عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي للمشروط غير هامة). قياس القيمة للعادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
١٩.٢ عقد ثنائي المسببات، على سبيل المثال عقد يتطلب الدفع المشروط على توقف إصدار الطاقة الذي يؤثر بشكل سلبي على حامل العقد (المسبب الأول) ومستوى محدد من أسعار الكهرباء (المسبب الثاني). لا يتم الدفع المشروط إلا في حال وقوع كلا الحدثين للمسببين.	إن المشتق الضمني هو عقد تأمين (ما لم يفكر المسبب إلى المضمون لتجاري). العقد الذي يعتبر عقد تأمين سواء منذ البداية أو في وقت لاحق يبقى عقد تأمين إلى حين انقضاء جميع الحقوق والإلتزامات أو إلى حين انتهاء مدته (الفقرة ب ٣٠ من هذا المعيار). وبالتالي وعلى الرغم من أن التعرض البقي يشابه المشتق الضمني بعد حصول الحدث المؤمن منه فإن المشتق الضمني يبقى عقد تأمين ويكون قياس القيمة للعادلة غير مطلوب (ولكن غير ممنوع).	لا ينطبق، لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم يفكر للمسبب إلى المضمون التجاري).

... يتبع

...يتبع			
المثال ٢: المشتقات الضمنية			
نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد استثمار أساسي	
٢٠.٢	أرباح مشاركة غير مضمونة في عقد تأمين على الحياة، حيث يكون المبلغ خاضع لتقدير شركة التأمين إلا أنه مبني فعلياً على تجربة شركة التأمين الفعلية في المجموعات ذات العلاقة من عقود التأمين.	العقد يتضمن ميزة مشاركة اختيارية لا مشتق ضمني (الفقرة ٣٤ من هذا المعيار).	لا ينطبق، لأن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخول السنوي المشروط غير هامة).
(أ) تكون المدفوعات مشروطة بمرحى إذا كانت متوقفة على الموت أو البقاء.			

تجزئة المكون الإيداعي

تنفيذ ٥ تتطلب للفترة ١٠ من هذا المعيار من شركة للتأمين تجزئة بعض عقود التأمين التي تحتوي على مكون إيداعي. يوضح المثال تنفيذ ٣ هذا المتطلب وعلى الرغم من أن ترتيبات هذا النوع أكثر شيوعاً في إعادة التأمين فإن نص المبدأ ينطبق على التأمين المباشر. إلا أن التجزئة غير مطلوبة إذا كانت شركة التأمين تعترف بالالتزامات أو الحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي.

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

الخلفية

- تتوفر الخصائص التالية في عقد إعادة لتأمين:
- (أ) تدفع شركة التأمين المباشرة أقساط بواقع ١٠ وحدات نقدية^(١).
 - (ب) يتم فتح حساب وقائع بمعدل ٩٠ ٪ من الأقساط للمجموعة (بما فيها الأقساط الإضافية التي تتألفها الفترة (ج) انهاء) ناقص ٩٠ ٪ من المطالبات المجمعة.
 - (ج) إذا كان الرصيد في حساب الوقائع سالباً (أي أن المطالبات المجمعة تفوق الأقساط المجمعة) تدفع شركة التأمين المباشرة قسماً إضافياً يساوي رصيد حساب الوقائع مقسوماً على عدد السنوات الباقية من مدة العقد.
 - (د) في نهاية العقد ، إذا كان رصيد حساب الوقائع موجبا (أي أن الأقساط المجمعة تفوق المطالبات المجمعة) تتم إعادة للدفع لشركة التأمين المباشرة وإذا كان الحساب سالباً تدفع شركة التأمين للرصيد إلى معيد للتأمين كقسط إضافي.
 - (هـ) لا يمكن لأي من الطرفين إنهاء العقد قبل الإستحقاق.
 - (و) الحد الأعلى للخسارة الذي يطلب من معيد للتأمين دفعه في أي فترة هو ٢٠٠ وحدة نقد.
- يعتبر هذا العقد عقد تأمين لكونه ينقل مخاطر تأمين هامة إلى معيد للتأمين، وعلى سبيل المثال في الحالة ٢ التي يتم مناقشتها تالياً فإن معيد التأمين ملتزم بدفع منافع إضافية بالقيمة الحالية ، في السنة ١ بواقع ٣٥ وحدة نقد وهو ما يعتبر جوهرياً بوضوح بالنسبة للعقد.
- تتناول المناقشة التالية المحاسبة من قبل معيد التأمين، وتطبق مبادئ مشابهة على المحاسبة من قبل شركة التأمين المباشرة.

...يتبع

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ١ - لا يوجد مطالبات

إذا لم تكن هناك مطالبات تتلقى شركة التأمين المباشرة ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥ (٩٠ % من الأقساط المتركمة البالغة ٥٠ وحدة نقد). وفي الواقع قدمت شركة التأمين المباشرة قرضا سيقوم معيد التأمين بسداده بدفعة واحدة بواقع ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥.

إذا كانت سياسات شركة التأمين المحاسبية تتطلب منها الاعتراف بالتزامها التامادي لتسديد القرض إلى شركة التأمين المباشرة فإن التجزئة مسموحة إلا أنه غير مطلوبة. وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الاعتراف بالإلتزام لتسديد القرض فيكون مطلوبا من معيد التأمين تجزئة العقد (الفقرة ١٠ من هذا المعيار).

إذا كان مطلوبا من معيد التأمين تجزئة العقد أو إذا اختار ذلك فإنه يقوم بذلك كالآتي:
إن لكل دفعة من شركة التأمين المباشرة مكونين: مقدم قرض (مكون إيداعي) ودفعة للتغطية التأمينية (مكون تأميني). ويتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي، يكون مطلوبا من معيد التأمين أن يقيسه منذ البداية بالقيمة العادلة. ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التكاليف التقديرية المستقبلية من المكون الإيداعي. لنفترض أن محل الخصم المناسب هو ١٠ % وأن الغطاء التأميني متساوي في كل سنة عندها يكون قسط الغطاء التأميني متساويا في كل سنة. إن كل دفعة بواقع ١٠ وحدات نقد من قبل شركة التأمين المباشرة تشكل مقدم قرض بواقع ٦,٧ وحدة نقد وقسط تأمين بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

يحاسب معيد التأمين على المكون التأميني بنفس الطريقة التي يحاسب فيها على عقود التأمين المنفصلة التي تتضمن أقساطا بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

تكون الحركات في حساب القرض كما يلي:

السنة	الحساب الافتتاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	المقدم (إعادة الدفع)	الحساب الختامي
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٦,٧٠	٦,٧٠
١	٦,٧٠	٠,٦٧	٦,٧٠	١٤,٠٧
٢	١٤,٠٧	١,٤١	٦,٧٠	٢٢,١٨
٣	٢٢,١٨	٢,٢٢	٦,٧٠	٣١,٠٩
٤	٣١,٠٩	٣,١١	٦,٧٠	٤٠,٩٠
٥	٤٠,٩٠	٤,١٠	(٤٥,٠٠)	٠,٠٠
المجموع		<u>١١,٥٠</u>	<u>(١١,٥٠)</u>	

...يتبع

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإبداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ٢ - مطالبات مقدارها ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١

أدرس الآن ما يحدث في حال دفع معيد للتأمين مطالبة بواقع ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١. تظهر التغييرات في حساب الوقت والأكساط الإضافية الناتجة كما يلي:

السنة	للقسط الإضافي	للقسط	مجموع القسط	للمطالبات التراكمي	للمطالبات	للمطالبات	للأكساط للمجموعة	حساب
وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة
عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة
٠	١٠	٠	١٠	١٠	١٠	٠	١٠	٩
١	١٠	٠	١٠	٢٠	١٠	٠	(١٣٠)	(١١٧)
٢	١٠	٣٩	٤٩	٦٩	٠	٠	(٨١)	(٧٣)
٣	١٠	٣٦	٤٦	١١٥	٠	٠	(٣٥)	(٣١)
٤	١٠	٣١	٤١	١٥٦	٠	٠	(١٥٠)	٦
		<u>١٠٦</u>	<u>١٥٦</u>	<u>(١٥٠)</u>				

...يتبع

...يتبع

المثال ٣: تجزئة المكون الإبداعي لعقد إعادة التأمين

التدفقات النقدية الإضافية الناتجة عن المطالبة في السنة ١

تعود المطالبة في السنة ١ إلى التدفقات النقدية الإضافية لتالية مقارنة بالحالة ١:

السنة	القسط الإضافي	المطالبات المسترد في الحالة ٢	المسترد في الحالة ١	صافي التدفقات النقدية الإضافية	القيمة الحالية بواقع ١٠ %
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٠	٠			٠	٠
١	٠	(١٥٠)		(١٥٠)	(١٥٠)
٢	٣٩	٠		٣٩	٣٥
٣	٣٦	٠		٣٦	٣٠
٤	٣١	٠		٣١	٢٧
٥	٠	٠	(٤٥)	٣٩	٢٧
المجموع	١٠٦	(١٥٠)	(٤٥)	(٥)	(٣٥)

...يتبع

...يبيع

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

إن للتدفقات النقدية الإضافية قيمة حالية تبلغ ٣٥ وحدة نقد في السنة ١ (على فرض أن معدل الخصم بواقع ١٠ % مناسب) وينطبق للفترات ١٠-١٢ من هذا المعيار فإن شركة التأمين المباشرة لا تجزئ العقد وتطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي (ما لم تكن شركة لتأمين المباشرة قد اعترفت بالتزاماتها المتعاقبة بإعادة دفع المكون الإيداعي إلى معيد التأمين). وإذا لم يتم ذلك فقد تعترف شركة التأمين المباشرة بمبلغ ١٥٠ وحدة نقد التي قبضتها في السنة ١ كبذل وبالدفعات الإضافية في السنوات ٢-٥ كنفقات، إلا أنه وفي الواقع فإن معيد التأمين قد دفع المطلوبة بواقع ٣٥ وحدة نقد وقدم قرضاً بواقع ١١٥ وحدة نقد (١٥٠ وحدة نقد ناقص ٣٥ وحدة نقد)، والتي سيتم إعادة دفعها على دفعات.

يبين الجدول التالي التغييرات في رصيد القرض ويفترض الجدول أن القرض الأصلي المبين في الحالة ١ والقرض الجديد في الحالة ٢ يابيان معايير المعالجة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. علماً بأن المبالغ المذكورة في الجدول ملغاة:

القرض إلى (من) معيد التأمين

السنة	الحساب الافتتاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	الدفع حسب الجدول الأصلي	الدفعات الإضافية في الحالة ٢	الحساب الختامي
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
١	-	-	٦	-	٦
١	٦	١	٧	(١١٥)	(١٠١)
٢	(١٠١)	(١٠)	٧	٣٩	(٦٥)
٣	(٦٥)	(٧)	٧	٣٦	(٢٩)
٤	(٢٩)	(٣)	٦	٣١	٥
٥	٥	١	(٤٥)	٣٩	٠
المجموع		(١٨)	(١٢)	(٣٠)	

(١) تم التعبير عن المبالغ النقدية في إرشادات لتنفيذ بالوحدة النقدية (و.ن).

محاسبة الظل

تنفيذ ٦ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب للممارسة التي يطلق عليها أحياناً اسم "محاسبة الظل". يشرح المثال تنفيذ ٤ "محاسبة الظل".

تنفيذ ٧ إن "محاسبة الظل" ليست هي ذاتها محاسبة تحوط للقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولا يكون لها عادة نفس الأثر. فيموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد يتم تحديد أصل مالي غير مشتق أو التزام مالي غير مشتق كدالة تحوط فقط للتحوط لخاطر الصرف الأجنبي.

تنفيذ ٨ لا تنطبق "محااسبة الظل" على الإلتزامات الناتجة عن عقود الإستثمار (أي العقود التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ذلك لأن القياس الذي تنطوي عليه هذه الإلتزامات (بما فيها معالجة تكاليف المعاملة ذات العلاقة) لا تعتمد على قيمة الأصول أو للعقد على الأصول. إلا أن "محااسبة الظل" قد تنطبق على ميزة المشاركة الاختيارية ضمن عقد الإستثمار إذا كان قياس هذه الميزة يعتمد على قيمة الأصول أو للعقد على الأصول.

تنفيذ ٩ لا تنطبق "محااسبة الظل" إذا كان قياس الإلتزام التأميني لا يحدث بشكل مباشر بدافع الأرباح والخسائر المحققة. وعلى سبيل المثال لنفترض أن الأصول المالية تقاس بالقيمة العادلة والإلتزامات التأمينية تقاس باستعمال معدل خصم يعكس المعاملات في السوق إلا أنه لا يعتمد بشكل مباشر على الأصول الفعلية المحفوظ بها. إن قياس الأصول والإلتزام يعكس التغيير في معدل الفائدة إلا أن قياس الإلتزام لا يعتمد بشكل مباشر على المبالغ المسجلة عن الأصول المحفوظ بها. وبالتالي فإن "محااسبة الظل" لا تنطبق كما أن التغييرات في المبالغ المسجلة من الإلتزام يتم الإعتراف بها كربح أو خسارة لأن أن معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" يتطلب الإعتراف بكامل بنود الدخل والنفقات في الربح والخسارة ما لم يتطلب أحد المعايير أو التفسيرات خلاف ذلك.

تنفيذ ١٠ قد تكون "محااسبة الظل" مناسبة إذا كان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك. إذا استعملت مؤسسة ما نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، فإنها تعترف بالتغييرات في المبالغ المسجلة عن العقارات التي يشغلها المالك ككفاض إعادة تقييم. أما إذا اختارت أيضا "محااسبة الظل" فإن التغييرات في قياس الإلتزام التأميني الناتجة عن إعادة تقييم العقارات يتم الإعتراف بها ككفاض إعادة تقييم.

المثال ٤: "محااسبة الظل"

الخلفية

بموجب بعض المتطلبات الوطنية لعقود التأمين يتم استهلاك تكاليف شراء المؤجلة (DAC) طيلة مدة العقد كجزء ثابت من إجمالي الربح المتوقع (EGP). ويشمل إجمالي الربح المتوقع عائد الإستثمار بما فيه الأرباح أو الخسائر المحققة (وليس غير المحققة). وتطبق الفائدة على كل من تكاليف شراء المؤجلة وإجمالي الربح المتوقع للمحافظة على علاقت القيمة الحالية. ومن أجل التيسيط، يتجاهل هذا المثال لفائدة كما يتجاهل إعادة تقدير إجمالي الربح المتوقع.

في بداية العقد كانت تكاليف شراء المؤجلة بالنسبة لشركة التأمين "أ" بمبلغ ٢٠ وحدة نقد تتعلق بهذا العقد وكانت للقيمة العادلة (في البداية) لإجمالي الربح المتوقع بمبلغ ١٠٠ وحدة نقد. وبعبارة أخرى فإن تكاليف شراء المؤجلة هي ٢٠ % من إجمالي الربح المتوقع في البداية، إلا أنه ولكل وحدة نقد من إجمالي الأرباح المتحققة تطفئ شركة التأمين "أ" تكاليف شراء المؤجلة بواقع ٠,٢٠ وحدة نقد. وعلى سبيل المثال إذا باعت شركة التأمين "أ" أصلا واعترف بربح يبلغ ١٠ وحدات نقد فإن شركة التأمين "أ" تطفئ تكاليف شراء المؤجلة بواقع وحتي نقد (أي عشرين % من ١٠ وحدات نقد).

يتبع...

٥٠٠٠٠٠٠٠

المثال ٤: "محاسبة الظل"

وقبل اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في العام ٢٠٠٥ قامت شركة التأمين "أ" أصولها المالية على أساس التكلفة. (وعليه فإن إجمالي الربح المتوقع بموجب هذه المتطلبات المحلية يشمل فقط الأرباح والخسائر المحققة). ومع ذلك تصنف الشركة أصولها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باعتبارها متوفرة برسم البيع. وبهذا تقيس شركة التأمين "أ" الأصول بالقيمة العادلة وتعترف بالتغيرات في قيمتها العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. وفي العام ٢٠٠٥ اعترف شركة التأمين "أ" بالربح غير المتحقق بواقع ١٠ وحدات نقد على الأصول التي تدعم العقد. في العام ٢٠٠٦ باعت شركة التأمين "أ" الأصول بمبلغ يساوي قيمتها العادلة في نهاية عام ٢٠٠٥ ومن أجل تلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قامت بنقل الأرباح للمحاسبة الآن بواقع ١٠ وحدات نقد من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر.

تطبيق الفقرة ٣٠ من هذا المعيار

تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب من شركة التأمين "أ" أن تعتمد "محاسبة الظل". فبإذا اعتمدت الشركة "محاسبة الظل"، تقوم بإلغاء تكاليف الشراء المؤجلة في العام ٢٠٠٥ بوحدة نقد إضافيتين (٢٠ بالعملة من ١٠ وحدات نقد) وذلك نتيجة للتغيير في القيمة العادلة للأصول. ولأن شركة التأمين "أ" تعترف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية فهي بالتالي تعترف بالإطفاء الإضافي لوحدة نقد بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان للتغيرات في حقوق الملكية.

عندما تباع شركة التأمين "أ" أصلاً في عام ٢٠٠٦ فلها لا تقوم بأن تعديل إضافي على تكاليف الشراء المؤجلة بل تنقل بإلغاء تكاليف الشراء المؤجلة بواقع وحدة نقد تتعلق بالأرباح المحققة الآن من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة.

وباختصار تعالج "محاسبة الظل" ربها غير محقق بنفس طريقة الربح المحقق باستثناء أن الربح غير المحقق وإلغاء تكاليف الشراء المؤجلة الناتجة هي (أ) يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية وليس في الربح أو الخسارة و(ب) يتم نقلها إلى الربح أو الخسارة عندما يتحقق الربح على الأصول.

إذا لم تعتمد شركة التأمين "أ" "محاسبة الظل" فإن الأرباح أو الخسائر غير المحققة لا تؤثر على إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة.

الإفصاح

الغرض من هذه الإرشادات

تنفيذ ١١ تقترح هذه الإرشادات في فقرات التنفيذ ١٢-٧١ طرقاً ممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٣٦-١٢٩ من هذا المعيار. وكما تم توضيحه في الفقرة ٣٦ و٣٨ من معيار التقرير هذا فإن الهدف من هذا المعيار:

- هو تحديد وتعريف المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في البيانات المالية لشركة التأمين؛ و
- مساعدة مستخدمي هذه البيانات المالية لتقييم طبيعة مدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين.

تنفيذ ١٢ تقرر شركة تأمين في ضوء ظروفها مقدار الاهتمام الذي توليه لتلبية هذه المتطلبات ومقدار التركيز الذي سيبدله في الجوانب المختلفة من المتطلبات وكيف سيجمع المعلومات لعرض الصورة كاملة دون تضمين المعلومات ذات الاختلافات المالية. من الضروري تحقيق توازن بحيث لا تعجب المعلومات الهامة إما بإخفاء مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة أو بتجميع البنود التي لها خصائص جوهرية مختلفة، على سبيل المثال:

- (أ) مجموعة تأمين دولية كبيرة تعمل في نطاق واسع من الاختصاصات التنظيمية تقدم عادة إحصائيات تختلف في الشكل والمحتوي والتفصيل عن الإحصائيات المقدمة من شركة تأمين متخصصة تعمل في اختصاص واحد.
- (ب) العديد من عقود التأمين لها خصائص متماثلة، وعندما لا يكون عقد هام نسبياً فربما يعتبر تقديم ملخص حسب فئات العقود مناسباً.
- (ج) من الممكن أن تكون المعلومات عن عقد فردي هامة نسبياً تكون على سبيل المثال مساهمة هامة في وضع مخاطرة شركة للتأمين.

ومن أجل تلبية المتطلبات فإن تكون شركة التأمين بحاجة للإفصاح عن كافة البيانات المقترحة في هذه الإرشادات، وهذه الإرشادات لا تنشئ متطلبات إضافية.

تنفيذ ١٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" من المؤسسة أن تقدم إحصائيات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كافٍ لتمكين المستخدم من فهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على الوضع المالي للمؤسسة وأدائها المالي".

تنفيذ ١٤ للتسهيل تتلخص إرشادات التنفيذ هذه كل متطلب إفصاح في هذا المعيار على حدة. ومن ناحية عملية فإن الإفصاح عادة ما يعرض كمجموعة متكاملة وقد تليها الإفصاحات المنفردة أكثر من متطلب. فعلى سبيل المثال قد تساعد البيانات حول أحكام وشروط عقد التأمين في توصيل معلومات عن مخاطر التأمين ومخاطر نسبة الفائدة.

المالية

تنفيذ ١٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ١ أن متطلب الإفصاح المحدد في أحد المعايير أو التفسيرات لا حاجة لتلبيته إذا كانت المعلومات غير مالية. ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المالية كما يلي:

يكون إغفال أو الخطأ في عرض البنود مادياً إذا كان من شأنها، منفردة أو مجتمعة، أن تؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين الذي يتم اتخاذه استناداً على هذه البيانات المالية. وتعتمد المالية على حجم وطبيعة الإغفال أو الخطأ بحسب الظروف المحيطة. ويمكن أن يكون حجم أو طبيعة البند، أو الاتيين معاً، عاملاً للتحديد.

تنفيذ ١٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك ما يلي:

إن تقييم ما إذا كان الإغفال أو الخطأ قد يؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين وبالتالي أن يكون مادياً يتطلب دراسة صفات هؤلاء المستخدمين. يقضي الإطار العام لإعداد وتقديم البيانات المالية ببيان في الفترة ٢٥ أنه يُفترض في المستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية والرغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من التمكن". وبالتالي فإن التقييم

يجب أن يأخذ في الاعتبار كيف يمكن أن نتوقع من مستخدمين بهذه الصفات بشكل معقول أن يتأثروا في اتخاذ القرار الاقتصادي.

شرح المبالغ المعترف بها (الفقرة ٣٦ و ٣٧ من هذا المعيار)

السياسات المحاسبية

تنفيذ ١٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح عن السياسات المحاسبية وتبرز الفقرة ٣٧ (أ) من هذا المعيار هذا المتطلب. وعند إعداد الإفصاح عن السياسات المحاسبية لعقود التأمين، قد تحتاج شركة التأمين إلى التطرق إلى معالجتها لبعض أو كل ما يلي إذا كان صحيحاً:

(أ) الأقساط (بما فيها معالجة الأقساط غير المقبوضة، للتجديد والإنقضاء، والأقساط المحصلة من قبل وكلاء أو وسطاء إلا أنها لم تمرر بعد وضرائب الأقساط أو أي رسوم ضريبية أخرى على الأقساط.

(ب) الرسوم أو التكاليف الأخرى التي تدفع لحامل الوثيقة.

(ج) تكاليف الشراء (ووصف طبيعتها).

(د) المطالبات المستحقة (المبلغ عنها أو غير المبلغ عنها)، تكاليف معالجة المطالبات (ووصف طبيعتها) واختبارات ملاء الإلتزام (بما فيه وصف للتكاليف النفعية التي يشملها الاختبار وما إذا كانت للتكاليف النفعية مخصصة وكيف، ومعالجة الخيارات الضمنية والضمانات في هذه الاختبارات، انظر الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار). وقد تصحح شركة التأمين عما إذا كانت الإلتزامات التأمينية مخصصة وإذا كانت كذلك، توضح الأسلوب المستخدم.

(هـ) الهدف من الأساليب المستخدمة لتحديد إلتزامات التأمين للمخاطر وعدم التأكيد (على سبيل المثال فيما يخص مستوى التأكيد ومستوى الكفاية) وطبيعة هذه النماذج ومصدر المعلومات المستخدمة فيها.

(و) الخيارات الضمنية والضمانات (بما فيها وصف ما إذا كان (١) قياس الإلتزامات التأمينية يعكس القيمة الذاتية والقيمة الزمنية لهذه البنود و (٢) وأن قياسها يمتجم مع أسعار السوق الحالية الملحوظة.

(ز) ميزة المشاركة الإختيارية (بما فيه بيان واضح عن كيفية تطبيق شركة التأمين للقرارات ٣٤-٣٥ من هذا المعيار في تصنيف هذه الميزة كإلتزام أو عنصر حقوق ملكية) والمزايا الأخرى التي تسمح لحاملي الوثائق بالمشاركة في الأداء الاستثماري.

(ح) الاسترداد وحرفلة الحق وإجراءات التعويض الأخرى من طرف ثالث.

(ط) إعادة التأمين للمحتفظ به.

(ي) اتفاقيات أو عية الاكتتاب التأميني والمشاركة في التأمين وصناديق الضمان.

(ك) عقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال برنامج أعمال أو نقل محفظة ومعالجة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة.

(ل) كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١، الأحكام التي تتخذها، بخلاف تلك التي تتضمن تقديرات، في معرض تطبيق السياسات المحاسبية التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ

المعترف بها في البيانات المالية. إن تصنيف مزايا المشاركة الاختيارية هو مثال على ميلاحة محاسبية قد يكون لها تأثير هام.

تنفيذ ١٨ إذا كانت البيانات المالية تفصح عن معلومات تكملية مثل معلومات عن القيمة الضمنية التي لم يتم إعداها على الأساس المستخدم للقياسات الأخرى في البيانات المالية فقد يكون من المناسب توضيح ذلك الأساس. إن الإفصاح عن طريقة القيمة الضمنية قد يتضمن بيانات مشابهة لتلك المبينة في الفقرة تنفيذ ١٧، وكذلك الإفصاح عما إذا كانت القيمة الضمنية تتأثر بالإيرادات المتوقعة من الأصول وكيف وبواسطة رأس المال المثبت (غير الخاضع للتحويل) وكيف يتم تقدير هذه الآثار.

الأصول والالتزامات والدخل والمصروف

تنفيذ ١٩ تطلب الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات التي تنشأ عن عقود التأمين. وإذا تمت شركة تأمين بيانات تدفقاتها النقدية باستخدام الأسلوب المباشر فإن الفقرة ٣٧(ب) تتطلب منها أن تفصح عن التدفقات النقدية الناشئة عن عقد التأمين أيضا. ولا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن بنود معينة، وال فقرات التالية تتلخص كيف يمكن لشركة التأمين تلبية هذه المتطلبات الملزمة.

تنفيذ ٢٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ حدا أدنى من الإفصاح في متن الميزانية العمومية أو في إيضاحاتها. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين إلى عرض المبالغ التالية الفاشئة عن عقد التأمين بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية:

- (أ) الالتزامات بموجب عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي تم إصدارها.
 - (ب) الأصول بموجب عقود التأمين وعقود إعادة التأمين الصادرة.
 - (ج) الأصول بموجب إعادة التأمين المتنازل عنها. وبموجب الفقرة ١٤ (د) (١) من هذا المعيار، لا تتم معالجة هذه الأصول مقابل للالتزامات التأمين ذات العلاقة.
- تنفيذ ٢١ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ كما لا يحدد هذا المعيار أوصاف وترتيب بنود السطر المعروضة في متن الميزانية العمومية. ويمكن لشركة التأمين تعديل الأوصاف والترتيب لتناسب طبيعة معاملاتها.

تنفيذ ٢٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات عن التصنيفات الفرعية لبنود السطر المعروضة، مصنفة بطريقة تتناسب عمليات المنشأة. وتستبعد التصنيفات الفرعية للالتزامات التأمين التي تقتضي الإفصاح المنفصل على الظروف، لكن قد تتضمن بنود معينة مثل

- (أ) العلاوات غير المكتسبة.
- (ب) المطالبات المقدمة من حاملي الوثائق.
- (ج) المطالبات المستحقة وغير الواردة في البيانات.
- (د) المخصصات الناشئة عن اختبارات ملاءمة الالتزام.
- (هـ) مخصصات المزايا المستقبلية غير التشاركية.
- (و) الالتزامات أو مكونات حقوق الملكية ذات العلاقة بمزايا المشاركة الاختيارية (انظر الفقرتان ٣٤ و ٣٥ من هذا المعيار). إذا صنفت شركة التأمين هذه المزايا كمكونات حقوق

ملكية فإن الإفصاح يكون مطلوباً لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ التي تطلب من المؤسسة الإفصاح عن "وصف طبيعة وغاية كل احتياطي في حقوق الملكية".

(ز) انضم الدائنة والمدينة المتصلة بعقود التأمين (المبالغ المستحقة حالياً إلى ومن الوكلاء والوسطاء وحاملي الوثائق ذات العلاقة بعقد التأمين).

(ح) الأصول غير التأمينية التي يتم الحصول عليها من خلال ممارسة الحق بالحصول على الاسترداد.

تنفيذ ٢٣ قد تكون التصنيفات الفرعية المشابهة مناسبة أيضاً لأصول إعادة التأمين تبعا لماديتها والظروف الأخرى ذات العلاقة. وبالعلمية للأصول ضمن عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي يتم إصدارها فقد تحتاج شركة التأمين للتمييز بين:

(أ) تكاليف الشراء الموجلة؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال انماج الأصول ونقل المحافظ.

تطبيق ١٢٣ | تتطلب الفقرة ١٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإفصاحات* أن توضح المنشأة عن المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات، والمبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات الطارئة وأية أحكام وشروط تتعلق بالأصول المرهونة كضمان، وعند الإمتثال لهذا المتطلب من الممكن أن تتوصل شركة التأمين كذلك إلى أنها بحاجة للإفصاح عن متطلبات الفصل التي يقصد بها حماية حملة البوالص بتقييد استخدام بعض أصول شركة التأمين.

تنفيذ ٢٤ ينص معيار المحاسبة الدولي ١ على المتطلبات ذات العلاقة التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة في متن بيان الدخل الخاص بها، كما أنها تتطلب تقديم بلود إضافية عندما يكون ذلك ضروريا لعرض الأداء المالي للمؤسسة بشكل عادل. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات فقد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن المبالغ التالية في متن بيان الدخل الخاص به:

(أ) الإيراد من عقود التأمين المصدرة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(ب) الدخل من العقود مع معيدي التأمين.

(ج) النفقات المترتبة على مطالبات ومنافع حامل الوثيقة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(د) للنفقات الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

تنفيذ ٢٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من المؤسسة الإفصاح عن مبلغ كل فئة هامة من الإيرادات المعترف بها خلال الفترة، وبالتحديد يتطلب الإفصاح عن الإيرادات الناشئة عن تقديم الخدمات. وعلى الرغم من أن الإيراد على عقود التأمين يقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ إلا أن الإفصاحات المشابهة قد تكون مناسبة لعقود التأمين. ولا ينص هذا المعيار على أسلوب معين للاعتراف بالإيرادات حيث توجد نماذج متعددة:

(أ) تعترف شركة التأمين بموجب بعض النماذج بالأقساط التي تم الحصول عليها خلال الفترة كإيرادات وتعترف بالمطالبات الناشئة خلال الفترة (بما فيها تقديرات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها) كمصروفات.

(ب) تعترف شركة التأمين بموجب نماذج أخرى بالأقساط المقبوضة كإيراد وفي نفس الوقت تعترف بمصروف يمثل الزيادة الحاصلة في الإلتزام التأميني.

(ج) وبموجب نماذج أخرى على شركة التأمين أن تعرض في بياناتها الأقساط المقبوضة كودائع مستلمة. وتشمل إيراداتها المبلغ عنها تكاليف عن بنود مثل الوفاة بينما تشمل مطالبات ومنافع حامل للوثيقة المبلغ عنها للمطالبات والمنافع ذات العلاقة بهذه المصروفات.

تنفيذ ٢٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إضاحاً إضافياً عن بنود متعددة في الإيرادات والمصروفات. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن البنود الإضافية التالية إما في متن بيانات الدخل أو في الملاحظات.

(أ) تكاليف الشراء (بما يميز تلك التي يتم الإعتراف بها كمصرف مباشرة من إطفاء تكاليف الشراء المؤجلة).

(ب) أثر التغيير في التقديرات والتفويضات.

(ج) الخسائر المعترف بها نتيجة تطبيق اختيارات ملءة الإلتزام.

(د) بالنسبة للإلتزامات للتأمين التي يتم قياسها على أسس مضمومة:

(١) زديداً لفائدة التعكس مرور الوقت؛ و

(٢) أثر التغيير في معدلات الخصم.

(هـ) للتوزيعات أو المخصصات لحاملي العقود التي تتضمن مزايا مشتركة اختيارية. إن الجزء من الربح أو الخسارة الذي يتضمن أي مكون حقوق ملكية في هذه العقود هو توزيع للربح والخسارة وليس مصرف أو دخل (الفقرة ٣٤(ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٢٧ تقدم بعض شركات التأمين تحليلاً مفصلاً لمصادر مكاسبها من نشاطات التأمين إما في بيان الدخل أو كبيانات مكملة لبيان الدخل المعروف بشكل تقليدي. وقد يقدم هذا التحليل بيانات مفيدة عن الدخل والمصرف للفترة الحالية وللعرض للمخاطر التي تمت مولجتها خلال الفترة.

تنفيذ ٢٨ إن البند المذكور في الفقرة ٢٦ ليس معادلة مقبل الدخل أو للمصرف الناشئ عن إعادة التأمين المحتفظ به. (الفقرة ١٤(د)(٢) من هذا المعيار).

تنفيذ ٢٩ تتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضاً إضاحاً محدداً عن الأرباح أو الخسائر المعترف بها من خلال شراء إعادة التأمين. يفيد هذا الإفصاح مستعملي البيانات عن الأرباح أو الخسائر التي قد تنشأ عن القياسات غير الكاملة للإلتزامات للتأمين ذات العلاقة المباشرة وذلك باستخدام بعض نماذج لقياس. كما أن بعض نماذج القياس تتطلب من شركة التأمين المباشرة تأجيل بعض هذه الأرباح والخسائر وإبطائها على مدى فترة للعرض للمخاطر ذات العلاقة أو فترة أخرى. ويتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضاً من شركة التأمين المباشرة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الأرباح والخسائر المؤجلة.

تنفيذ ٣٠ إذا لم تعتمد شركة التأمين سياسات محاسبية موحدة للإلتزامات التأمين الخاصة بشركاتها التابعة فقد تحتاج إلى تفصيل الإفصاحات عن المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية من أجل إعطاء معلومات مفيدة عن المبالغ المحددة باستخدام سياسات محاسبية مختلفة.

الإفتراسات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد

تنفيذ ٣١ تتطلب الفترة ٣٧(ج) من هذا المعيار من شركة التأمين وصف العملية التي تستخدمها في تحديد الإفتراسات ذات الأثر الأكبر على قيم الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المتأتية عن عقود التأمين. و عندما يكون ذلك علواً، تقديم إفصاح كمي لهذه الإفتراسات. وبالنسبة لبعض الإفصاحات مثل معدلات الخصم أو الفرضيات حول التوجهات المستقبلية أو للتضخم العام فمن الممكن أن يكون من السهل نسبياً الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة (مجموعة بمستوى معقول إنما غير زائد عندما يكون ذلك ضرورياً). وبالنسبة للإفتراسات الأخرى كجداول منافع الوفاة فقد يكون من العملي الإفصاح عن الإفصاحات للكمية المحددة، وفي هذه الحالة يكون وصف العملية المستخدمة للوصول إلى هذه الإفتراسات أمر في غاية الأهمية.

تنفيذ ٣٢ قد يتضمن وصف العملية المستخدمة لتحديد الإفتراسات تلخيصاً للأكثر أهمية من الأمور التالية:

- (أ) الهدف من الفرضيات. مثلاً قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت قد أرادت من الفرضيات أن تكون تقديرات محايدة للنتائج المحتمل (التقديرات المثالي) أو تقديم مستوى معين من التأكد أو من الكفاية. وإذا كان مقصوداً منها تقديم مستوى كمي أو نوعي من التأكد، فقد تفصح شركة التأمين عن هذا المستوى.
- (ب) مصدر المعلومات المستخدمة كمعطيات للفرضيات ذات الأثر الأكبر. مثلاً قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت للمعطيات دلخية أو خارجية أو مزيجاً من الاثنين. وبالنسبة للمعلومات المشتقة من الدراسات التفصيلية التي لا يتم إنجازها سنوياً فقد تفصح شركة التأمين عن المعايير المستخدمة في تحديد متى تم تحديث الدراسات وتاريخ آخر تحديث.
- (ج) مدى انسجام الإفتراسات مع أسعار السوق للمحفوظة أو المعلومات المنشورة الأخرى.
- (د) وصف للطريقة التي تم بها أخذ التجارب السابقة والظروف الحالية والوقائع المعيارية بعين الاعتبار في إعداد التقديرات والفرضيات. وإذا كان من الطبيعي توقع علاقة بين التجربة والنتائج المستقبلية فقد توضح شركة التأمين أسباب استخدام الإفتراسات التي تختلف عن التجربة السابقة ولن تبين مدى الاختلاف.
- (هـ) وصف للطريقة التي وضعت بها شركة التأمين الفرضيات حول التوجهات المستقبلية كالتمهين في الوفاة وتكاليف الرعاية الصحية أو نتائج للتقاضي.
- (و) شرح لكيفية تعرّف شركة التأمين على العلاقة الترابطية بين الفرضيات المختلفة.
- (ز) ميامية شركة التأمين في تنفيذ التوزيعات والتخصيصات للعقود ذات ميزة للمشاركة الاختيارية والفرضيات ذات العلاقة التي تظهر في البيانات المالية وطبيعة ومدى أي حالة عدم تأكد هامة حول مصالح حاملي الوثائق والمساهمين في الفائض غير الموزع المرتبط بتلك العقود ولتر أي تغيير خلال الفترة على البيانات المالية أو على أي تغيير خلال الفترة في السميامة أو في الفرضيات.

(ج) طبيعة ومدى حالات عدم التأكد التي تؤثر على فرضيات محددة. يضاف إلى ذلك ومن أجل الالتزام بأحكام الفقرات ١١٦-١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ١ فقد تحتاج شركة التأمين إلى الإفصاح عن أنه من الممكن بشكل معقول استنادا إلى المعرفة الحالية أن يكون الناتج خلال السنة المالية التالية والذي يختلف عن الفرضيات يحتاج تعديلا ماديا للمبالغ المسجلة لإلتزامات وأصول التأمين. وتغطي الفقرة ١٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١ إرشادا إضافيا على هذا الإفصاح.

تنفيذ ٣٣ لا يصف هذا المعيار الفرضيات المحددة التي ينبغي الإفصاح عنها لكون الفرضيات المختلفة قد تكون أكثر أهمية لأنواع مختلفة من العقود.

التغيير في الفرضيات

تنفيذ ٣٤ تتطلب الفقرة ٣٧(د) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة لقياس أصول وإلتزامات التأمين، وهو ما ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يتطلب الإفصاح عن طبيعة ومقدار التغيير في تقديرات المحاسبة ذات الأثر على الفترة الحالية أو ذات الأثر المتوقع على الفترات المستقبلية.

تنفيذ ٣٥ عادة ما تكون الفرضيات مترابكة، وعندها قد يعتمد تحليل التغييرات حسب الفرضيات على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل وقد يكون عشوائي إلى حد ما. ولذلك فإن هذا المعيار لا يحدد صيغة جامدة أو مضمون لهذا التحليل. وهو ما سيسمح لشركة التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبي الهدف من الإفصاح وتكون مناسبة لظروفها الخاصة. وإذا كان ذلك صحيحا فإن شركة التأمين قد تصحح بشكل منفصل عن أثر التغييرات في الفرضيات المختلفة، وبشكل خاص إذا كان التغيير في بعض الفرضيات ذو أثر سلبي بينما يكون ذو آثار إيجابية في أخرى. وقد تصف شركة التأمين أيضا أثر حالات التراكب بين الفرضيات والمحددات الناتجة عن تحليل أثر للتغييرات في الفرضيات.

تنفيذ ٣٦ قد تصحح شركة التأمين عن أثر التغييرات في الفرضيات قبل وبعد التأثير في إعادة التأمين المحتفظ به وبشكل خاص إذا كانت شركة التأمين تتوقع تغييرا جوهريا في طبيعة ومدى برنامج إعادة التأمين الخاص بها، أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين ذو علاقة بتحليل مخاطر الائتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

التغيير في الإلتزامات التأمين والبنود ذات العلاقة

تنفيذ ٣٧ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن مطابقتات التغييرات في الإلتزامات التأمينية. كما تتطلب الإفصاح عن الحركات في أصول إعادة التأمين. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل هذه الحركات في فئات واسعة بل قد تقوم بذلك إذا كانت الأشكال المختلفة من التحليل أكثر ملائمة للأنواع المختلفة من الإلتزامات. وقد تتضمن هذه الحركات:

- (أ) للمبالغ المسجلة في بداية أو نهاية الفترة.
- (ب) للإلتزامات التأمين الإضافية الناشئة خلال الفترة.
- (ج) النقد المدفوع.
- (د) للدخل والنفقات التي تتضمنها الأرباح أو الخسائر.
- (هـ) الإلتزامات المشتراة من أو المنقولة إلى شركات تأمين أخرى.

(و) صافي تغييرات التحويلات الناشئة عن ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض مختلفة وعند ترجمة عمليات الصرف الأجنبي إلى عملة عرض المؤسسة التي تعد للتقرير المالي.

تنفيذ ٣٨ تفصح شركة التأمين عن الحركات في الالتزامات التأمينية وفي أصول إعادة التأمين في كافة الفترات السابقة التي تعد عنها تقارير مالية تتضمن كامل البيانات المقارنة.

تنفيذ ٣٩ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار أيضاً من شركة التأمين الإفصاح عن الحركات في تكاليف الشراء الموجلة إذا كان ذلك مناسباً. وقد تفصح المطابقات عما يلي:

(أ) المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة.

(ب) المبالغ التي استحققت خلال الفترة.

(ج) الإطفاء خلال الفترة.

(د) خسائر تخفيض القيمة المعترف بها خلال الفترة.

(هـ) الحركات الأخرى مصنفة حسب السبب والنوع.

تنفيذ ٤٠ قد تكون شركة التأمين قد اعترفت بالأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أصلاً أو نقل محفظة. يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة متطلبات" للإفصاح عن الأصول غير الملموسة بما فيها متطلب تقديم مطابقات للحركات في الأصول غير الملموسة. ولا يتطلب هذا المعيار إفصاحات إضافية عن هذه الأصول.

وطبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين (الفقرات ٣٨ - ٣٩ من هذا المعيار)

تنفيذ ٤١ إن الإفصاح عن المخاطرة والتوقيت وعدم التأكد حول التكتفكات النقدية المستقبلية مبني على الأساليب التالية:

(أ) يجب أن يكون هناك توازن بين الإفصاحات الكمية والنوعية بما يمكن المستخدمين من فهم طبيعة التعرض للخطر والتأثير المحتمل لها.

(ب) يجب أن يكون الإفصاح متوافقاً مع الكيفية التي ترى فيها الإدارة نشاطاتها ومخاطرها والأساليب التي تستخدمها لإدارة هذه المخاطر ومن شأن هذا الأسلوب أن:

(١) ينتج عنه بيانات ذات قيمة تنبؤية أعلى من المعلومات المبينة على فرضيات وأساليب لا تستخدمها الإدارة مثل دراسة قدرة شركة التأمين على التصرف في المواقف غير المواتية.

(٢) يكون أكثر فاعلية في التكيف مع التغيير المستمر في إدارة المخاطر وتقنيات الإدارة والتطورات في البيئة الخارجية على مدى الزمن.

تنفيذ ٤٢ عند وضع الإفصاحات لتلبية الفقرتين ٣٨-٣٩ من هذا المعيار قد تقرر شركة التأمين في ضوء ظروفها كيف يمكن تجميع البيانات لعرض الصورة كاملة دون جمع المعلومات المختلفة في خصائصها المالية حتى تكون المعلومات مفيدة. وقد تجمع شركة التأمين عقود تأمين في فئات

واسعة بطرق تناسب طبيعة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وبما يأخذ في الاعتبار أموراً مثل المخاطرة المغطاة وخصائص العقود ولس القياس المطبقة. وقد تتوافق هذه الفئات الواسعة مع الفئات التي نشأت للحاجات التنظيمية والقانونية، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تنفيذ ٤٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات"، فإن تحديد الأجزاء القابلة للإبلاغ يعكس الاختلافات في المخاطر والإيرادات لمنتجات وخدمات المؤسسة. ويتخذ معيار المحاسبة الدولي ١٤ موقفاً يقضي بأن الأجزاء المحددة في الهيكل التنظيمي والإداري ونظم إعداد التقارير المالية الداخلي عادة ما تقدم التقسيم للمناسب للبيانات المالي. وقد تتبنى شركة التأمين أسلوباً مشابهاً من أجل تحديد الفئات الواسعة من عقود التأمين لفائدت الإفصاح على الرغم من أنه قد يكون من المناسب فصل الإفصاحات نزولاً عند المستوى التالي، فمثلاً إذا حدثت شركة التأمين نشاط التأمين على الحياة كجزئية لإعداد التقارير المالية لمقاصد معيار المحاسبة الدولي ١٤ فقد يكون من المناسب عرض المعلومات المنفصلة عن التأمين على الحياة على سبيل المثال والدخول السنوية في مرحلة التجميع والدخول السنوية في مرحلة الدفع.

تنفيذ ٤٤ يتم إلغاؤها]

تنفيذ ٤٥ عند تحديد الفئات الواسعة للإفصاح المنفصل قد تركز شركة التأمين الحاجة إلى الإشارة إلى مستوى عدم التأكيد الذي يشوب المخاطر المؤمن عليها (بهدف إعلام المستثمرين عما إذا كان الناتج من المحتمل أن يكون ضمن نطاق أوسع أو أضيق). ومثلاً قد تصفح شركة التأمين عن بيانات عن التعرض عندما يكون هناك مبالغ هامة من مخصصات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها أو حيثما تكون النواتج والمخاطر صعبة التقييم أي (بشكل غير معتاد).

تنفيذ ٤٦ قد يكون من العملي الإفصاح عن بيانات كافية حول الفئات الواسعة المحددة للسماح بالمطابقة مع أسطر البلود في الميزانية العمومية.

تنفيذ ٤٧ تكون البيانات حول طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين أكثر فائدة إذا كانت تبين ألية علاقة بين عقود التأمين (وبين عقود التأمين والبلود الأخرى كالأدوات المالية) التي يمكن أن تؤثر على هذه المخاطر. ويتبدل مدى التعرض للمخاطر من خلال أي علاقة قد تكون ظاهرة للمستخدمين من خلال البيانات عن شروط وأحكام عقود التأمين كما يتطلبه معيار التقرير ٧، إلا أن مزيداً من الإفصاح قد يكون مفيداً في بعض الحالات.

أهداف إدارة المخاطر وسياسات تقليل المخاطر الناتجة من عقود التأمين

تنفيذ ٤٨ تطلب الفقرة ٣٩ (أ) من هذا المعيار من شركة تأمين الإفصاح عن أهدافها في إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسياساتها الهادفة إلى تقليل هذه المخاطر. تقدم هذه المناقشة تصوراً إضافياً قيماً ومستقلاً عن العقود المحددة والمميزة في وقت معين، حيث قد تصفح شركة تأمين عما يلي على سبيل المثال:

- (أ) هيكل وتنظيم مهمة (مهام) إدارة المخاطرة للجهة المؤمنة، بما في ذلك مناقشة الإستقلالية والمسؤولية.
- (ب) مدى وطبيعة لمخاطر المؤمن لنظام قياس أو إعداد التقارير، كمثال مخاطر نماذج الإدارة الداخلية، وتحليلات الحسبية وتحليلات السيناريوهات واختبار الإجهاد، وكيف يمكن تكاملها في النشاطات التشغيلية. وقد يتضمن الإفصاح المفيد ملخصاً وصفيًا للأسلوب المستخدم إلى

جانب الفرضيات والمؤشرات (بما فيها فواصل الثقة، وتكرار عمليات الحساب، وفترات الملاحظة التاريخية)، ونقاط القوة والمحددات في الأسلوب.

(ج) أساليب شركة التأمين لقياس ومتابعة ومراقبة مخاطر التأمين وبستراتيجية الاكتتاب لضمان وجود تصنيف مخاطرة ومستويات أقساط مناسبة.

(د) المدى الذي يتم عنده تقييم مخاطر التأمين وإدارتها على أسس تشمل المؤسسة بأكملها.

(هـ) الأساليب التي تستخدمها شركة التأمين لتحديد أو تحويل التعرض لمخاطرة التأمين وتجنب تركيزات المخاطرة غير المناسبة مثل حدود الاحتفاظ وإخفال الخيارات في العقود وإعادة التأمين.

(و) نظام إدارة الأصول والإقترامت.

(ز) أساليب شركة لإدارة ومتابعة ومراقبة الإقترامات المستلمة (أو المعطاة). (مشاركة) دين إضافي أو رأسمال مساهم عند حدوث حادث معين.

تنفيذ ٤٩ [تم إلغاؤها]

تنفيذ ٥٠ [تم إلغاؤها]

مخاطر التأمين

تنفيذ ٥١ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات حول مخاطر التأمين ويمكن أن تكون الإفصاحات التي تلبي هذه المتطلبات مبنية على الأسس التالية:

(أ) معلومات عن مخاطر التأمين تتفق مع المعلومات المقدمة داخليا إلى مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي (ولكن لكل تفصيلا) بحيث يمكن للمستخدم تقييم الوضع المالي لشركة التأمين وإدائها وتدفقاتها النقدية من وجهة نظر الإدارة*.

(ب) معلومات حول التعرض للمخاطر قد تنبع عن تعرضات إجمالية وصافية من إعادة التأمين (أو سائر عوامل تخفيف المخاطر مثل كفالات الكوارث الصلابة أو مزايًا مشاركة حامل الوثيقة)، وبشكل خاص إذا كان شركة التأمين تتوقع تغييرا جوهريا في طبيعة أو مدى برنامج إعادة التأمين أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين متصل بتحليل مخاطر الإقتام الناشئة عن إعادة التأمين المحفوظ به.

(ج) عند الحديث عن البيانات الكمية المتعلقة بمخاطر التأمين قد تفسح شركة التأمين عن الأساليب المستخدمة ونقاط القوة والمحددات في هذه الأساليب، والإفتراضات وأثر إعادة التأمين ومشاركة حامل الوثيقة وسائر العوامل المخففة.

(د) قد تصنف شركة التأمين المخاطر باستعمال أكثر من بعد واحد، وعلى سبيل المثال قد تصنف شركة التأمين على الحياة العقود بناءا على كل من مستوى مخاطر التأمين ومستوى مخاطر الإستثمار. وقد يكون من المناسب في بعض الأحيان عرض هذه البيانات بشكل مصفوفة.

- (هـ) إذا كان تعرض شركة التأمين للمخاطر في تاريخ التقرير لا يعكس حقيقة التعرض خلال الفترة فمن الممكن أن يكون من المفيد الإفصاح عن ذلك.
- (و) قد تكون الإفصاحات التالية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩ من هذا المعيار مناسبة:
- (١) حسابية الربح أو الخسارة وحقوق الملكية الواردة في التقارير المالية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها.
- (٢) تركيز مخاطر التأمين.
- (٣) تطور التزامات التأمين في السنة السابقة.

تنفيذ ٥١ من الممكن أن تشمل الإفصاحات عن مخاطرة التأمين ما يلي:

- (أ) معلومات حول طبيعة المخاطرة المغطاة، مع وصف موجز للغة (مثل السنويات) (الدفوعات المالية في فترات منتظمة) Annuities والتقاعد والتأمين الآخر على الحياة وتأمين السيارات والممتلكات والإلتزامات).
- (ب) معلومات حول الطبيعة العامة لخصائص المشاركة حيث يشارك حملة البوالص في تنفيذ (والمخاطر ذات العلاقة) للعقود الفردية أو مجموعات العقود أو المنشآت، بما في ذلك الطبيعة العامة لأية صيغة مشاركة ومدى أي حرية تصرف تتمتع بها شركة التأمين.
- (ج) معلومات حول أحكام أي إلتزام طارئ على شركة التأمين أن تساهم فيه للحكومة أو أموال ضمان آخر (انظر كذلك معيار الحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة).

حسابية مخاطر التأمين

تنفيذ ٥٢ تتطلب الفقرة ٩٣ (ج) (١) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإفصاح عن الحاسبة لمخاطرة التأمين، والسماح بتجميع ذو معنى تركز إفصاحات الحاسبة على المؤشرات المختصرة، أي الربح أو الخسارة وحقوق الملكية، وبالرغم من أن اختبارات الحاسبة يمكن أن توفر معلومات مفيدة إلا أن هذه الاختبارات لها تحديدات، ويمكن لشركة التأمين الإفصاح عن نواحي القوة والتحديدات لتحليلات الحاسبة التي تم أدائها.

تنفيذ ٥٣ أ تسمح للفقرة ٣٩ بأسلوبين بديلين لهذا الإفصاح: إفصاح كمي لكثير على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية (الفقرة ٣٩ (أ)) أو إفصاح نوعي وإفصاح عن الأحكام والشروط (الفقرة ٣٩ (ب)) ويمكن لشركة التأمين تقديم إفصاحات كمية عن بعض مخاطر التأمين (حسب الفقرة ٣٩ (أ)) وتقديم معلومات نوعية عن الحاسبة ومعلومات عن الأحكام والشروط (حسب الفقرة ٣٩ (ب)) لمخاطر التأمين الأخرى.

تنفيذ ٥٣ قد تتجنب الإفصاحات الإعلامية إعطاء تحليل حسابية مفضل إذا كان هناك غياب واضح للخصائص الخطية في الحسابات للمتغيرات ذات الأثر المادي. وعلى سبيل المثال إذا كان هناك تغيير بواقع ١ بالمائة في متغير ذو أثر يمكن تجاهله إلا أن تغييرا بواقع ١,١ بالمائة يكون ذو أثر مادي، فمن الممكن أن يكون من المفضل الإفصاح عن أثر التغيير بواقع ١ بالمائة دون توضيح إضافي.

تنفيذ ٥٣ إذا اختارت شركة التأمين الإفصاح عن تحليل كمي للحاسبة حسب الفقرة ٥٣ (أ) وكان تحليل الحاسبة هذا لا يعكس ارتباطات هامة بين المتغيرات الرئيسية فإنه يمكن لشركة التأمين أيضا أن هذه الإرتباطات.

تنفيذ ٥٤: إتم إلغائها

تنفيذ ٥٤: إذا إختارت شركة للتأمين الإفصاح عن معلومات نوعية عن الحصانية حسب الفقرة ٣٩ أ(ب) فإنه يطلب منها الإفصاح عن أحكام وشروط عقود التأمين التي لها أثر جوهري على مبلغ وتوقيت وعدم التيقن للتدفقات النقدية، وتحقيق ذلك يمكن لشركة للتأمين الإفصاح عن المعلومات النوعية المقترحة في الفقرات تطبيق ٥١ - تطبيق ٥٨ حول مخاطرة التأمين والفقرات تطبيق ٦٢ - تطبيق ٦٥ ز حول مخاطرة الإلتئمان ومخاطرة السوق، وكما تم بيانه في الفقرة تطبيق ١٢ نقرر شركة التأمين في ظل ظروفها كيفية تجميعها للمعلومات لعرض الصورة الكلية بدون جمع المعلومات ذات خصائص مختلفة ومن الممكن أن تتوصل شركة للتأمين إلى أن المعلومات النوعية بحاجة إلى أن تكون لكثير إنفصالا عن بعضها إذا لم تكن معززة بمعلومات كمية.

تركيزات مخاطر التأمين

تنفيذ ٥٥ تشير الفقرة ٣٩(ج) (٢) من هذا المعيار إلى الحاجة للإفصاح عن تركيزات مخاطر التأمين، وهي التركيزات التي قد تنشأ عما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) عقد تأمين منفرد أو عدد من العقود المتصلة ببعضها مثل عقود تأمين مخاطر نادرة كبيرة الخطر كالزلازل.

(ب) الحوادث المنفردة التي تعرض شركة للتأمين لمخاطر تدخل ضمن نطاق أنواع مختلفة من عقود التأمين مثل حادث إرهابي كبير قد يعرض شركة للتأمين للمخاطر بموجب عقد التأمين على الحياة، وعلى الممتلكات وتوقف الأعمال والمسؤولية المدنية.

(ج) إن للتعرض إلى تغييرات غير متوقعة في المؤشرات، مثل التغيير غير المتوقع في الوديات البشرية أو في ملوك حامل الوثيقة.

(د) التعرض للتغييرات المحتملة الهامة في الظروف المالية للسوق والتي قد ينشأ عنها تغيير في قيمة الخيارات الموجودة لدى حامل الوثيقة، مثلا عندما تنخفض معدلات الفائدة بشكل كبير. قد يؤدي تراجع معدلات الفائدة وضمائلات الدخل السنوي إلى خسائر هامة.

(هـ) المخاطر القانونية أو الفضائية التي يمكن أن تسبب خسارة مفردة كبيرة أو التي قد يكون لها أثر شامل على الحيد من العقود.

(و) العلاقات التبادلية والارتباطية بين المخاطر المختلفة.

(ز) حالات غياب الخطية مثل مزايا وقف الخسائر أو زيادة الخسارة وبشكل خاص إذا كان المتغير الرئيسي قريبا من المستوى الذي ينبه إلى التغيير المادي في التدفقات النقدية المستقبلية.

(ح) للتركيزات القطاعية والجغرافية. قد تساعد الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ١٤ تقديم للتقرير حول القطاعات شركات التأمين في التعرف عليها.

تنفيذ ٥٦ قد يتضمن الإفصاح عن التركيزات في مخاطر التأمين وصفا للخصائص المشتركة التي تميز كل تركيز وللتكابل على التعرض المحتمل قبل وبعد إعادة التأمين المحقق به مرفقا بكافة إلتزامات التأمين التي تتشارك معها في هذه الخاصية.

تنفيذ ٥٧ إن الإفصاح عن الأداء التاريخي لشركة التأمين حول المخاطر النادرة هائلة النتائج قد يكون أنسب طريقة لمساعدة المستخدمين على تقييم عدم التأكيد الذي يشوب التدفقات النقدية المترافقة مع هذه المخاطر. فإذا أخذنا عدد تأمين يغطي الزلازل المتوقع حدوثها كل ٥٠ سنة في المتوسط ووقع الحدث المؤمن منه خلال مدة العقد الحالي فإن شركة التأمين متقدم ببيانات عن خسارة كبيرة، وإذا لم يكن الحدث المؤمن منه ليحدث خلال مد العقد فإن شركة التأمين ستبلغ عن ربح. ودون إفصاح كاف عن مصدر البيانات التاريخية سيكون من المضلل من شركة التأمين الإبلاغ عن ٤٩ سنة من الأرباح المعقولة متبوعة بخسارة واحدة كبيرة. وقد يسيء المستخدمون تفسير قدرة شركة التأمين على المدى البعيد على توليد تدفقات نقدية على مدى دورة السنوات الخمسين. ولذلك قد يكون من المفيد وصف مدى التعرض للمخاطر من هذا النوع والتكرار المتوقع للخسارة. وإذا لم تتغير الظروف بشكل كبير فإن الإفصاح عن خبرة شركة التأمين في مجال هذا التعرض قد يكون أنسب طريقة لتوصيل البيانات عن التكرار المتوقع.

تنفيذ ٥٨ لأسباب تنظيمية أو لأسباب أخرى تعد بعض المؤسسات بيانات مالية لغرض خاص بحيث تبلغ عن كوارث أو احتياطات ترويض موزي كالتزامات. تعد البيانات المالية باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. أما الإحتياطات فهي ليست لتزامات ولكنها تعتبر مكون من حقوق الملكية. ويتطلب مجال المحاسبة الدولي ١ من المؤسسة الإفصاح عن:

(أ) وصف طبيعة وغاية كل الإحتياطات في حقوق الملكية؛

(ب) معلومات تتيح للمستخدمين فهم أهداف وسياسات وأساليب المنشأة لإدارة المال؛ و

(ج) طبيعة أي متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجياً، وكيفية إدخال هذه المتطلبات في إدارة رأس المال، وما إذا امتثلت خلال الفترة لأية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجياً تكون خاضعة لها.

تطور المطالبات

تنفيذ ٥٩ تتطلب الفقرة ٣٩ (ج) (٣) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات تطور المطالبات (خاضعة للإعفاء الانتقالي في الفقرة ٤٤). يطابق الإفصاح الإعلامي بين هذه البيانات وبين المبالغ الواردة في الميزانية الممومة. وقد تنصح شركة التأمين عن تكاليف المطالبات غير الاعتيادية أو التطورات بشكل منفصل بما يسمح للمستخدمين تحديد الاتجاهات في الأداء.

تنفيذ ٦٠ كما تم توضيحه في الفقرة ٣٩ (ج) (٣) من هذا المعيار إن الإفصاح عن تطور المطالبات غير مطلوب بالنسبة للمطالبات التي يشوبها عدم التأكيد فيما يتعلق بمبالغ وتوقيت دفع المطالبات التي عادة ما تتم تسويتها خلال سنة. وعليه فإن هذه الإفصاحات لا تكون مطلوبة عادة لمعظم عقود التأمين على الحياة، كما أن الإفصاح عن تطور المطالبات ليس مطلوباً عادة لتقود دخل سنوي لأن كل دفعة دورية تنشأ في أثرها من مطالبة منفصلة لا يوجد عدم تأكيد بخصوصها.

تنفيذ ٦١ يظهر المثال تنفيذ ٥ صيغة محتملة واحدة لعرض بيانات تطور المطالبات. وقد تقدم الأشكال المحتملة الأخرى مثلا المعلومات حسب سنة الحادث وليس السنة للتأمينية. وعلى الرغم من أن المثال يوضح الشكل الذي قد يكون مفيدا إذا كانت إلتزامات التأمين مخصومة إلا أن هذا المعيار لا يتطلب الخصم (الفقرة ٢٥(أ)) من هذا المعيار).

المثال ٥: الإفصاح عن تطور المطالبات

يوضح هذا المثال شكلا محتملا لجدول تطور المطالبات بالنسبة لشركة تأمين عام. يبين النصف الأعلى من الجدول كيف تتطور تقديرات شركة التأمين لمجموع المطالبات على مدى فترة زمنية. فعلى سبيل المثال في نهاية ١×٢٠ قدرت شركة التأمين أنها ستدفع مطالبة بواقع ٦٨٠ وحدة نقد عن أحداث مؤمنة ذات علاقة بعقود تأمين تم اكتتابها في ١×٢٠. وفي نهاية ٢×٢٠ رجعت شركة التأمين تقديرات المطالبات المتجمعة (المدفوعة والتي لم تدفع بعد) إلى ٦٧٣ وحدة نقد.

يطابق النصف السفلي من الجدول المطالبات المتجمعة مع المبالغ الظاهرة في الميزانية العمومية. ويتم أولا طرح الدفعات المتجمعة للحصول على المطالبات المتجمعة غير المدفوعة لكل سنة على أساس غير مخصوم. وثانيا إذا كانت إلتزامات المطالبات مخصومة يتم طرح أثر الخصم للحصول على المبالغ المسجلة في الميزانية العمومية.

سنة لتأمين	١×٢٠	٢×٢٠	٣×٢٠	٤×٢٠	٥×٢٠	المجموع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
تقديرات المطالبات المتجمعة:						
في نهاية السنة للتأمينية	٦٨٠	٩٧٠	٨٢٣	٩٢٠	٩٦٨	
بعد سنة	٦٧٣	٧٨٥	٨٤٠	٩٠٣		
بعد سنتين	٦٩٢	٧٧٦	٨٤٥			
بعد ثلاث سنوات	٦٩٧	٧٧١				
بعد أربع سنوات	٧٠٢					
تقديرات المطالبات المتجمعة	٧٠٢	٧٧١	٨٤٥	٩٠٣	٩٦٨	
الدفعات المتجمعة	(٧٠٢)	(٦٨٩)	(٥٧٠)	(٣٥٠)	(٢١٧)	
	-	٨٢	٢٧٥	٥٥٣	٧٥١	١,٦٦١
أثر الخصم	-	(١٤)	(٦٨)	(١٧٥)	(٢٨٥)	(٥٤٢)
القيمة الحالية المعترف بها	-					
في الميزانية العمومية	=	٨٦	٢٠٧	٣٧٨	٤٦٦	١,١١٩

مخاطر معدل الفائدة ومخاطر الائتمان

تنفيذ ٦٢ تتطلب الفقرة ٩٣(د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تقصص شركة التأمين عن معلومات حول مخاطر الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق التي تتطلبها الفقرات ٣١-٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاقه، ويشمل هذا الإفصاح ما يلي:

- (أ) بيانات كمية مختصرة عن تعرض شركة التأمين لهذه المخاطر بناء على المعلومات التي يتم تزويدها داخليا لموظفي إدارتها الرئيسيين (كما هم معرفون في معيار المحاسبة الدولي ٢٤)؛ و
(ب) إلى المدى الذي لم تغطيه الإفصاحات التي نوقشت أعلاه المعلومات المبينة في الفقرات ٣٦-٤٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

يمكن تقديم الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق إما في البيانات المالية أو إدخالها بالإشارة إلى بيان آخر مثل ملاحظة للإدارة أو تقرير مخاطر يتوفر لمستخدمي البيانات المالية حسب نفس الأحكام مثل البيانات المالية وفي نفس الوقت.

تنفيذ ٦٣ [تم إلغاؤها]

تنفيذ ٦٤ من الممكن أن يتضمن الإفصاح الذي يوفر المعلومات عن مخاطر الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق ما يلي:

- (أ) معلومات حول المدى الذي تقل أو تزيد به الخصائص، مثل خصائص مشاركة حامل البوليصة لهذه المخاطر.
(ب) ملخص للضمانات الهامة والمستويات التي يحتمل عندها أن تغير ضمانات السوق أو أسعار الفائدة التكاليف النقدية لشركة التأمين.
(ج) أساس تحديد عقود الاستثمار التي تقيد لحمل البوالص، مثل ما إذا كانت العائدات ثابتة أو متغيرة تعاقدا على عقد أصول محددة أو خاضعة جزئيا أو كليا لتقدير شركة التأمين.

مخاطرة الائتمان

تنفيذ ٦٤ تتطلب الفقرات ٣٦-٣٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن مخاطر الائتمان، وتعرف مخاطر الائتمان أنها "المخاطرة بأن لا يقوم أحد أطراف الإدارة المالية بتنفيذ التزام ويتسبب في أن يتحمل الطرف الآخر خسارة مالية" وهكذا بالنسبة لعقد تأمين تشمل مخاطر الائتمان للمخاطرة بأن تتحمل شركة التأمين خسارة مالية لأن شركة إعادة التأمين لا تفي بالتزامها بموجب عقد إعادة التأمين، إلى جانب ذلك من الممكن أن تؤدي النزاعات مع شركة إعادة التأمين إلى انخفاض قيمة الأصل الذي تم إعادة تأمينه للعقد لشركة التأمين، ومن الممكن أن تكون لمخاطرة هذه النزاعات أثر مماثل لمخاطرة الائتمان، وهكذا قد يكون إجراء إفصاح مماثل مناسباً، كما أن الأرصدة المستحقة على الوكلاء أو الوسطاء خاضعة كذلك لمخاطرة الائتمان.

تنفيذ ٦٤ ب يعرض عقد الضمان المالي للخسارة التي يتحملها حامل العقد لأن دالنا معنا لا يقوم بإجراء الدفع عند استحقاقه، وحامل العقد معرض لمخاطرة الائتمان، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن يقدم حامل العقد إفصاحات عن مخاطر الائتمان هذه، غير أنه من وجهة نظر الجهة المصدرة للمخاطرة التي تتحملها هي مخاطرة تأمين وليست مخاطرة ائتمان.

تنفيذ ٦٥ [تم إلغاؤها]

تنفيذ ١٦٥ تقوم الجهة المصدرة لعقد ضمان مالي بتقديم إفصاحات تمثل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا طبقت معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند الاعتراف بالعقد وقياسه، وإذا إختارت الجهة المصدرة عندما تسمح لها الفقرة ٤ (د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بذلك أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ عند الاعتراف بالعقد وقياسه فإن عليها تقديم إفصاحات تمثل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، للدلالات الرئيسية لذلك كما يلي:

(أ) يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إفصاحات عن المطلوبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة (تطور المطلوبات)، ولكنه لا يتطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للعقد.

(ب) يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إفصاحات عن القيمة العادلة للعقد، ولكنه لا يتطلب الإفصاح عن تطور المطلوبات.

مخاطرة السيولة

تنفيذ ١٦٥ ب تتطلب الفقرة ٣٩ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن تحليل الاستحقاق للإلتزامات المالية الذي يبين الاستحقاقات التفاضلية المتبقية، وبالنسبة لعقود التامين بشير الاستحقاق التعاقدي للتاريخ المقرر عندما تحدث التغيرات النقدية المطلوبة تعاقدا، وهذا يعتمد على عوامل مختلفة مثل وقوع الحدث المؤمن عليه وإمكانية الإنقضاء غير أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يسمح لمختلف الممارسات المحاسبية القائمة لعقود التامين أن تستمر، ونتيجة لذلك قد لا تحتاج شركة التامين إلى إجراء تقديرات مفصلة للتغيرات النقدية لتحديد المبالغ التي تعترف بها في الميزانية العمومية، ولتجنب طلب التقديرات المفصلة للتغيرات النقدية التي هي غير مطلوبة لأغراض القياس تبين الفقرة ٣٩ (د) (١) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أن شركة التامين ليست بحاجة لتقديم تحليل الاستحقاق الذي تتطلبه الفقرة ٣٩ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ (أي الذي يبين الاستحقاقات التفاضلية المتبقية لعقود التامين) إذا أصبحت عن تحليل في التوقيت المقرر عن المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

تنفيذ ١٦٥ ج يمكن لشركة التامين كذلك الإفصاح عن وصف موجز لكيف يمكن أن تتغير تدفقات تحليل الاستحقاق (أو التحليل حسب التوقيت المقرر) إذا مارس حامل البوليصه بطرق مختلفة خيارات انتهاء Lapse أو التنازل عن عقد التامين على الحياة وإسترداد قيمته النقدية Surrender، وإذا اعتبرت شركة التامين أن سلوك الإنهاء من المحتمل أن يكون حساسا لأسعار الفائدة فلايه يمكن لشركة التامين الإفصاح عن هذه الحقيقة ويبلن ما إذا كانت الإفصاحات عن مخاطرة السوق تعكس هذا الاعتماد المتبادل.

مخاطرة السوق

تنفيذ ١٦٥ د تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تحليلا للحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق في تاريخ إعداد التقارير يبين أثر التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة ذو العلاقة على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية، وإذا لم يكن للتغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة ذو العلاقة سيؤثر على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة للإمتثال للفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، والتغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة ذو العلاقة قد لا يؤثر على الربح أو الخسارة في الأمثلة التالية:

- (أ) إذا لم يتم خصم الإلتزام تأمين غير تأمين على الحياة فإن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق لن تؤثر على الربح أو الخسارة.
- (ب) من الممكن أن تستخدم بعض شركات التأمين عوامل تقييم تمزج معا أثر مختلف الافتراضات السوق والافتراضات وغير المتطعة بالسوق التي لا تتغير إلا إذا قامت شركة التأمين بتقييم أن إلتزامها الخاص بالتأمين المعترف به ليس كافيا، وفي بعض الحالات التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطر ذو العلاقة لا يؤثر على كفاية الإلتزام للتأمين المعترف به.

تنفيذ ٦٥- في بعض النماذج المحاسبية تحدد الجهة المنظمة أسعار الخصم أو الإفرضات الأخرى المتعلقة بمغيرات مخاطرة السوق التي تستخدمها شركة التأمين لقياس التزامات التأمين الخاصة بها، ولا تقوم الجهة المنظمة بتعديل هذه الإفرضات لتعكس ظروف السوق الحالية في جميع الأوقات، وفي هذه الحالات من الممكن أن تستغل شركة التأمين للفترة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وذلك بالإفصاح عما يلي:

(أ) أثر التغير بشكل معقول في الإفرضات التي تضعها الجهة للمنظمة على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية.

(ب) حقيقة أن الإفرض الذي وضعته الجهة للمنظمة لن يتغير بالضرورة في نفس الوقت أو بنفس المقدار أو في نفس الاتجاه كما تعني ضمنا التغيرات في أسعار السوق.

تنفيذ ٦٥- من الممكن أن تستطيع شركة التأمين إتخاذ الإجراءات لتقليل أثر التغيرات في ظروف السوق، فعلى سبيل المثال قد يكون لشركة التأمين حرية التصرف لتغيير القيم المستردة من عقود التأمين أو منافع الإستحقاق، أو تجري تغييرا في مبلغ أو توقيت منافع حامل البوليصة الناجمة من خصائص المشاركة الاختيارية. لا تتطلب للفترة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن تعتبر المنشآت الأثر المحتمل لإجراءات الإدارة المستقبلية التي قد تعادل أثر التغيرات التي تم الإفصاح عنها في متغير المخاطرة ذو العلاقة، غير أن للفترة ٤٠ (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تتطلب أن تفصح المنشأة عن الأساليب والإفرضات المستخدمة لإعداد تحليل للحساسية، وللاعتدال لهذا المتطلب من الممكن أن تستنتج شركة التأمين أنها بحاجة إلى الإفصاح عن مدى إجراءات الإدارة المتوقعة وأثرها على تحليل الحساسية.

تنفيذ ٦٥- تدبر بعض شركات التأمين الحساسية لظروف السوق باستخدام أسلوب يختلف عن الأسلوب المبين في الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، فعلى سبيل المثال تستخدم بعض شركات التأمين تحليلا لحساسية القيمة الضمنية للتغيرات في مخاطرة السوق، وتسمح للفترة ٣٩ (د) (٢) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أن تستخدم شركة التأمين تحليل الحساسية هذا لتلبية المتطلب في للفترة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن تقدم شركة التأمين تحليلات الحساسية لجميع فئات الأدوات المالية وعقود التأمين، ولكن من الممكن أن تستخدم شركة التأمين لأساليب مختلفة لمختلف الفئات، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأساليب التالية:

(أ) تحليل الحساسية المبين في الفقرة ٤٠ (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للأدوات المالية أو عقود التأمين؛

(ب) الأسلوب المبين في للفترة ٤١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للأدوات المالية أو عقود التأمين؛ أو

(ج) الأسلوب الذي تسمح به الفقرة ٣٩ (د) (٢) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لعقود التأمين.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية

تنفيذ ٦٦ تتطلب للفترة ٣٩ (أ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالتعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية التي تتضمنها عقود التأمين الأساسية إذا لم تكن شركة التأمين مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم يتم بذلك (مثل خيارات الدخل السنوي المضمونة ومنافع الوفاة الدنيا المضمونة).

تنفيذ ٦٧ ومن الأمثلة على عقد يتضمن خيار الدخل السنوي المضمون ذلك العقد يدفع فيه حامل الوثيقة قسطاً شهرياً ثابتاً لمدة ثلاثين سنة. وعند الاستحقاق يمكن لحامل الوثيقة الاختيار بين: (أ) مبلغ مقطوع يساوي القيمة الاستثمارية للتركيبية أو (ب) الدخل السنوي مدى الحياة بنسبة مضمونة منذ البداية (أي منذ بداية العقد). وبالنسبة لحملة الوثائق الذين يختارون الحصول على الدخل السنوي فإن خسارة هامة يمكن أن تلحق بشركة التأمين إذا كانت معدلات الفائدة منخفضة بشكل كبير أو إذا بقي حامل الوثيقة على قيد الحياة لفترة أطول من المعتاد. تتعرض شركة التأمين لكل من مخاطر معدلات الفائدة ومخاطر التأمين الهامة (مخاطر الوفاة). ويحدث نقل مخاطر التأمين منذ البداية، وذلك لأن شركة التأمين قد حددت سعر مخاطر الوفاة في ذلك التاريخ وبالتالي فإن العقد هو عقد تأمين من البداية. وعلاوة على ذلك فإن ميزة الدخل السنوي الضمنية المضمونة بذاتها تلي تعريف عقد التأمين وبالتالي يكون الفصل غير مطلوب.

تنفيذ ٦٨ إن المثال على العقد الذي يتضمن منافع وفاة مضمونة هو الذي يدفع فيه حامل الوثيقة أقساطاً لمدة ٣٠ سنة، ومعظم الأقساط يتم استثمارها في صندوق تبادلي. ويتم استخدام الرصيد الباقى لشراء غطاء حياة ولتنغطية للتغطيات. وعند الاستحقاق أو التخلي تكف شركة التأمين قيمة وحدات الصندوق التبادلي في ذلك التاريخ. وعقد الوفاة قبل الاستحقاق الكامل، تكف شركة التأمين للقيمة الأعلى مما يلي: (أ) القيمة الحالية للوحدة، و (ب) مبلغ ثابت. ويمكن اعتباره هذا العقد عقد مركب يشتمل على ما يلي: (أ) استثمار صندوق تبادلي، (ب) عقد تأمين ضمني على الحياة تدفع بموجبه منافع وفاة تساوي المبلغ المحدد ولكل من القيمة الحالية للوحدة (صفر إذا كانت القيمة الحالية للوحدة أكثر من المبلغ المحدد).

تنفيذ ٦٩ إن كلا هذين المشتقين الضمنيين يلبي تعريف عقد التأمين إذا كانت مخاطر التأمين هامة، إلا أنه في كلا الحالتين قد تكون مخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق أكثر أهمية من مخاطر الوفاة. وإذا انخفضت معدلات الفائدة أو أسواق حقوق الملكية بشكل كبير فإن هذه الضمانات ستكون أقل كثرة من سعر السوق. وإذا أخذنا في الاعتبار طبيعة الضمانات البعيدة المدى وحجم التعرضات فقد تواجه شركة التأمين خسائر فادحة جداً. وبالتالي قد تركز شركة التأمين على الإقصاح عن هذه التعرضات بشكل خاص.

تنفيذ ٧٠ قد تتضمن الإصاحات المفيدة عن هذه التعرضات ما يلي:

- (أ) تحليل للحساسية المبين أعلاه.
- (ب) البيانات المتعلقة بالمستويات عندما تبدأ هذه التعرضات باكتساب أثر مادي (الفقرة تنفيذ ٤٩ ب).
- (ج) القيمة العادلة للمشتقات الضمنية على الرغم من أن هذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لم يطلب الإصاح عن هذه القيمة العادلة.

مؤشرات الأداء الرئيسية

تنفيذ ٧١ تقدم بعض شركات التأمين إصاحات عما تعتبره مؤشرات أداء رئيسية مثل الإنقضاء والتجديد وإجمالي مبلغ التأمين ومعدل التكلفة لكل مطالبة ومعدل عدد المطالبات لكل عقد وأحجام الأصول الجديدة ونسبة المطالبات ونسبة المصروفات والمعامل المجمعة. ولا يتطلب هذا المعيار هذه الإصاحات إلا أنها قد تكون مفيدة لشركة التأمين من أجل توضيح أدائها المالي خلال الفترة، ولإبراز المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتكفات النقدية المستقبلية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
والعمليات المتوقفة "

المحتويات

المقدمة

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ٦

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة

١	الهدف
٥ - ٢	النطاق
١٤ - ٦	تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات للتصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع
١٤ - ١٣	قياس الأصول غير المتداولة التي سيتم للتقزل عنها
٢٩ - ١٥	قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات للتصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع
١٩ - ١٥	قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف)
٢٥ - ٢٠	الإعتراف بخصائر الخفاض القيمة والقيود العكسة
٢٩ - ٢٦	لتغييرات على خطة البيع
٤٢ - ٣٠	للعرض والإفصاح
٣٦ - ٣١	عرض العمليات المتوقعة
٣٧	الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة
٤٠ - ٣٨	عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع
٤٢ - ٤١	الإفصاحات الإضافية
٤٣	الأحكام الإنتقالية
٤٤	سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥
٤٥	الملاحق

أ تعريف المصطلحات

ب ملحق للتطبيق

تديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع

ج التعديلات على المعيير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

أساس الإستنتاجات

إرشادات التنفيذ

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها يرسم البيع والعمليات المتوقعة" مذكور في الفقرات ١-٥٤ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نص أثر الصلاحية والنفذ. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغامق المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد بالخط المائل عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات، وفي سياق المقدمة إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ المبادئ المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة* متطلبات تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها ويحل محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ للعمليات المتوقعة*.

مقدمة ٢ إن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة في جميع أنحاء العالم هو أحد الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي السعي لتحقيق ذلك الهدف، كانت إحدى الاستراتيجيات التي تبناها المجلس هي إيراد مذكرة تقاهم مع مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة توضح التزام المجلسين بتحقيق المقاربة. ونتيجة لذلك التقاهم، قام المجلسان بتنفيذ مشروع مشترك قصير الأجل بهدف تقليل الاختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي تكون قابلة للحل في زمن قصير نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية.

مقدمة ٣ وينطوي أحد جوانب ذلك المشروع على دراسة كلا المجلسين للمعايير الحديثة للمجلس الأخير بغية تبني حلول محاسبية عالية الجودة. وينشأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤-محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعصرة أو التصرف بها، الصادر في عام ٢٠٠١.

مقدمة ٤ ويتناول بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ ثلاثة قضايا: (١) انخفاض قيمة الأصول المعصرة التي ينبغي الاحتفاظ بها واستخدامها (٢) تصنيف الأصول المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها (٣) تصنيف وعرض العمليات المتوقعة. إن قضية انخفاض قيمة الأصول المعصرة التي ينبغي الاحتفاظ بها واستخدامها تنطوي على اختلافات واسعة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أنه لم يُعتقد أن تلك الاختلافات قابلة للحل في وقت قصير نسبياً. كما اعتُقد أنه يجدر السعي إلى تحقيق المقاربة بين القضيتين الأخريين في سياق المشروع قصير الأجل.

مقدمة ٥ يحقق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مقاربة كبيرة مع متطلبات بيان معايير المحاسبة الدولية رقم ١٤٤ للمتعلق بالأصول المحتفظ بها برسم البيع، وتوفقت تصنيف العمليات على أنها متوقعة وعرض هذه العمليات.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

- (أ) يبنى تصنيف "الإحتفاظ برسم البيع".
- (ب) يستحدث مفهوم مجموعة للتصرف، على أنها مجموعة أصول ينبغي التصرف بها معاً عن طريق البيع أو بطرق أخرى، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة.
- (ج) يحدد بأن الأصول لو مجموعات للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يتم تسجيلها بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

- (د) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به يرسم البيع، أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها يرسم البيع، لا يتم استهلاكه.
- (هـ) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به يرسم البيع، والأصول والإلتزامات المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها يرسم البيع، يتم عرضها بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية.
- (و) يسحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقفة" ويستبدله بمتطلبات:
- (١) تغير وقت تصنيف العملية على أنها متوقفة. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٥ العملية على أنها متوقفة في (أ) تاريخ إبرام المنشأة لاتفاقية بيع ملزمة و(ب) تاريخ موافقة مجلس الإدارة وإعلانه عن خطة تصرف رسمية، أيهما يأتي أولاً. يصنف للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية العملية على أنها متوقفة في تاريخ تلبية العملية لمعايير تصنيفها كمحتفظ بها يرسم البيع أو عندما نتصرف المنشأة بالعملية.
- (٢) تحدد بأن نتائج العمليات المتوقفة ينبغي إظهارها بشكل منفصل في مستن بيان الدخل.
- (٣) تمنح التصنيف بأثر رجعي لعملية على أنها متوقفة، عندما لا يتم تلبية معايير ذلك للتصنيف لغاية ما بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

الهدف

- ١ إن الهدف من هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد محاسبة الأصول المحفوظ بها برسم البيع وعرض العمليات المتوقفة والإفصاح عنها. وبالتحديد يقتضي المعيار:
 - (أ) أن يتم قياس الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كمحفوظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، وتوقف استهلاك هذه الأصول؛ و
 - (ب) أن يتم عرض الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كمحفوظ بها برسم البيع بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية وعرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في بيان الدخل.

النطاق

- ٢ تطبق متطلبات التصنيف والعرض لهذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها* وكافة مجموعات التصرف المنشأة. وتطبق متطلبات القياس لهذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها ومجموعات التصرف (الموضحة في الفقرة ٤)، ما عدا تلك الأصول المدرجة في الفقرة ٥* التي يستمر قياسها وفقا للمعيار المشار إليه.
- ٣ لا يتم إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١^١ عرض البيانات المالية* (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على أنها أصول متداولة إلى أن تلبي معايير تصنيفها كمحفوظ بها برسم البيع وفقا لهذا المعيار. كما لا يتم إعادة تصنيف الأصول من الفئة التي تعتبرها المنشأة عادة غير متداولة والتي يتم شرائها حصريا بهدف إعادة البيع على أنها متداولة ما لم تلبي معايير تصنيفها كمحفوظ بها برسم البيع وفقا لهذا المعيار.
- ٤ تتصرف المنشأة أحيانا بمجموعة من الأصول، من المحتمل مع بعض الإلتزامات ذات العلاقة المباشرة، معا في معاملة واحدة. وتكون مجموعة التصرف هذه عبارة عن مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، أو وحدة مفردة لتوليد النقد، أو جزء من وحدة توليد نقد^٢. وقد تتضمن المجموعة أية أصول والإلتزامات المنشأة، بما في ذلك الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة والأصول المستتأة بموجب الفقرة ٥ من متطلبات القياس لهذا المعيار. وإذا كان الأصل غير المتداول ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار هو جزء من مجموعة تصرف معينة، تطبق متطلبات القياس لهذا المعيار على المجموعة بأكملها، بحيث يتم قياس المجموعة بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

* بالنسبة للأصول المصنفة وفقا لمرض السولة، تكون الأصول غير المتداولة هي أصول تتضمن مبالغ يتوقع استردادها خلال أكثر من اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية. تطبق الفقرة ٣ على تصنيف هذه الأصول.

^١ ما أن يتوقع نشوء التكاليف النقدية من أصل ما أو مجموعة من الأصول بشكل رئيسي من البيع وليس من الاستخدام المستمر، تصبح أقل اعتمادا على التكاليف النقدية التي تنشأ من أصول أخرى، وتصبح مجموعة التصرف التي كانت جزءا من وحدة توليد النقد وحدة منفصلة لتوليد النقد.

وتوضح الفقرات ١٨ و ١٩ و ٢٢ متطلبات قياس الأصول والإلتزامات المختلفة ضمن مجموعة التصرف.

■ لا تطبيق أحكام القياس الخاصة بهذا المعيار* على الأصول التالية، التي تغطيها المعايير المدرجة لناء، إما كأصول مفردة أو كجزء من مجموعة تصرف:

- (أ) أصول الضريبة المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل").
- (ب) الأصول التي تنشأ من منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين").
- (ج) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".
- (د) الأصول غير المتداولة التي يتم حسابها وفقاً لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية".
- (هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".
- (و) الحقوق المتكافئة بموجب عقود للتأمين كما هي محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين".

تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع

- ٦ تصنف المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم استرداده مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الاستخدام المستمر.
- ٧ وحتى يكون الحال كذلك، يجب أن يتوفر الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري في وضعه الحالي رهنا فقط بشروط تكون عادية ومألوفة لمبيعات هذه الأصول (أو مجموعات التصرف) ويجب أن يكون بيعها أمر محتمل جداً.
- ٨ وحتى يكون البيع محتمل جداً، يجب أن يكون المستوى المناسب من الإدارة ملتزماً بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف)، وبرنامج نشط لتحديد المشتري ويجب أن يكون قد بدأ إكمال الخطة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم بشكل نشط تسويق الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. كما ينبغي أن يتوقع أن يكون البيع مؤهلاً للإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفترة ٩، وينبغي أن تشير الإجراءات المطلوبة لإكمال الخطة إلى أنه من غير المحتمل إجراء تغييرات هامة على الخطة، أو أنه سيتم سحب الخطة.
- ٩ قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمنع تمديد الفترة المطلوب لإكمال البيع من تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان للتأخير ناتج عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة ويوجد أدلة كافية على أن المنشأة تبتغي ملتزمة بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). وسيكون الحال كذلك عندما يتم تلبية المعايير الواردة في الملحق "ب".

* فيما عدا الفقرتين ١٨ و ١٩، للتان تقتضيان قياس الأصول موضوع البحث وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المعمول بها.

١٠ تتضمن معاملات البيع عمليات تبادل للأصول غير المتداولة بأصول غير متداولة أخرى عندما يكون للتبادل جوهر تجاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ للممتلكات والمصانع والمعدات*.

١١ عندما تشتري المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصريف) حصرياً بهدف التصرف به لاحقاً، فإنها تصنف الأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف) على أنه محتفظ به يرسم البيع في تاريخ الاندماج بالشراء فقط إذا تم تلبية متطلبات السدة الواحدة في الفقرة ٨ (إستثناء ما هو مسموح به في الفقرة ٩) وعندما يكون من المحتمل جداً أن يتم تلبية أية معايير أخرى في الفقرتين ٧ و ٨ لم يتم تليبيتها في ذلك التاريخ خلال فترة زمنية قصيرة عقب الاندماج بالشراء (خلال ثلاثة أشهر عادة).

١٢ إذا تم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و ٨ بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تصنف المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصريف) على أنه محتفظ به يرسم البيع في تلك البيانات المالية عند إصدارها. لكن عندما يتم تلبية تلك المعايير بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، تفصح المنشأة عن المعلومات المحددة في الفقرة ٤١ (أ) و (ب) و (د) في الملاحظات.

الأصول غير المتداولة التي سيتم التنازل عنها

١٣ لا تصنف المنشأة أي أصل غير متداول (أو مجموعة تصريف) سيتم التنازل عنه على أنه محتفظ به يرسم البيع. وهذا لأنه سيتم استرداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال الإستخدام المستمر. لكن إذا استوفت مجموعة التصريف التي سيتم التنازل عنها المعايير الواردة في الفقرة ٣٢ (أ-ج)، تعرض المنشأة للنتائج والتدفقات النقدية لمجموعة التصريف كمبيعات متوقفة وفقاً للفقرتين ٣٣ و ٣٤ في تاريخ التوقف عن استعمالها. وتتضمن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصريف) التي سيتم التنازل عنها أصولاً غير متداولة (أو مجموعات تصريف) ينبغي استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادي وأصولاً غير متداولة (أو مجموعات تصريف) سيتم إلغاؤها بدلاً من بيعها.

١٤ لا تقوم المنشأة بحاسبة أصل غير متداول تم سحبه مؤقتاً من الإستخدام كما لو أنه قد تم التنازل عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصريف) المصنفة على أنها محتفظ بها يرسم البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصريف)

١٥ تقىس المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة تصريف) المصنف على أنه محتفظ به يرسم البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

١٦ إذا كان الأصل المشتري حديثاً (أو مجموعة التصريف) يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به يرسم البيع (انظر الفقرة ١١)، سوف ينتج عن تطبيق الفقرة ١٥ قياس الأصل (أو مجموعة التصريف) عند الإعتراف الأولي بمبلغه المسجل إذا لم يتم تصنيفه كذلك (مثلاً للتكلفة) أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. لذلك إذا تم شراء الأصل (أو مجموعة التصريف) كجزء من اندماج الأعمال، يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

١٧ إذا كان يتوقع حدوث البيع بعد سنة، تقيس المنشأة للتكاليف حتى البيع بقيمتها الحالية. ويتم عرض أية زيادة في القيمة الحالية للتكاليف حتى البيع تنشأة نتيجة مرور الوقت في حسابات الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل.

١٨ يتم مباشرة قبل التصنيف الأولي للأصل (أو مجموعة التصرف) المحتفظ به برسم البيع قياس المبالغ المسجلة للأصل (أو جميع الأصول والإلتزامات في المجموعة) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها.

١٩ عند إعادة القياس اللاحق لمجموعة التصرف، فإن المبالغ المسجلة لأية أصول والإلتزامات لا تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، لكنها مشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يتم قياسها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها قبل إعادة قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف.

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والقيود العاكسة

٢٠ تعترف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة لأي عملية تخفيض أولية أو لاحقة في قيمة الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف بها وفقاً للفقرة ١٩.

٢١ تعترف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لأصل ما، ولكن ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها وفقاً لهذا المعيار أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

٢٢ تعترف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف:

(أ) إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف به وفقاً للفقرة ١٩؛ ولكن

(ب) ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها، إما وفقاً لهذا المعيار أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على الأصول غير المتداولة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار.

٢٣ نقل (أو تزيد) خسارة انخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) المعترف بها لمجموعة التصرف من المبلغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرات ١٠٤ "أ" و"ب" و١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو مفقح عام ٢٠٠٤).

٢٤ يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المعترف بها سابقاً بطول تاريخ بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) في تاريخ إلغاء الإعتراف. وترد المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإعتراف فيما يلي:

(أ) الفقرات ٦٧-٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو مفقح عام ٢٠٠٣) للممتلكات والمنشآت والمعدات، و

(ب) الفقرات ١١٢-١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير ملموسة" (كما هو مفقح عام ٢٠٠٤) للأصول غير ملموسة.

٢٥ لا تستهلك المنشأة (أو تطفئ) الأصل غير المتداول عندما يكون مصنفًا على أنه محتفظ به برسم البيع أو عندما يكون جزء من مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وينبغي الإستمرا في الاعتراف بالفائدة والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى إلتزامات مجموعة التصرف للمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

التغييرات على خطة البيع

٢٦ إذا صنفت المنشأة أصلاً (أو مجموعة تصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، لكن لم يعد يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩، تتوقف المنشأة عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع.

٢٧ تقيس المنشأة الأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتوقف تضمينه في مجموعة تصرف مصنفة كمحتفظ بها برسم البيع) بأي من المبلغيين التاليين، أيهما أقل:

- (أ) مبلغه المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، معدلاً لأي استهلاك أو إطفاء أو إعادة تقييم كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع؛ و
- (ب) مبلغه القابل للإسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع*.

٢٨ تشمل المنشأة أي تعديل مطلوب على المبلغ المسجل للأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع في الدخل* من العمليات المستمرة في الفترة التي لا يتم فيها تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وتعرض المنشأة ذلك للتحديل في نفس العنوان في بيان السجل المستخدم لعرض الأرباح أو للخسائر، إن وجدت، المحترف بها وفقاً للفقرة ٣٧.

٢٩ إذا ألغت المنشأة أصلاً أو إلتزماً مفرداً من مجموعة التصرف للمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يستمر قياس الأصول والإلتزامات المتبقية من مجموعة للتصرف التي سيتم بيعها كمجموعة فقط إذا استوفت المجموعة المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وخلافاً لذلك، فإن الأصول غير المتداولة المتبقية من المجموعة التي تلي بشكل فردي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع يتم قياسها بشكل مفرد بمبالغها المسجلة أو قيمها العادلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع - أيهما أقل في ذلك التاريخ. ويتوقف تصنيف أية أصول غير متداولة لا تلي المعايير على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للفقرة ٢٦.

العرض والإفصاح

٣٠ تعرض المنشأة وتلتصع عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة وعمليات التصرف بالأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف).

* إذا كان الأصل غير المتداول جزء من وحدة تزايد النقد، يكون مبلغه القابل للإسترداد هو المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به بعد تخصيص أية خسارة انخفاض قيمة تنشأ على تلك وحدة تزايد النقد تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. ما لم يكن الأصل عبارة عن ممتلكات ومصانع ومعدات أو أصل غير ملموس تم إعادة تقييمه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قبل تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، وينبغي في هذه الحالة معاملة التحديل كزيادة أو نقصان إعادة تقييم.

عرض العمليات المتوقعة

٣١ يتألف أحد عناصر المنشأة من عمليات وتكفلات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض الإبلاغ المالي، عن بقية المنشأة، وبعبارة أخرى، يكون أحد عناصر المنشأة هي وحدة توليد نقد أو مجموعة من وحدات توليد النقد بينما يكون محتفظاً به للاستخدام.

٣٢ إن العملية المتوقعة هي أحد عناصر المنشأة التي إما يتم التصرف بها أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، و

- (أ) تشكل خطاً رئيسياً منفصلاً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو
- (ب) تشكل جزءاً من خطة منسقة مفردة للتصرف بخطط رئيسية منفصلة من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو
- (ج) تكون عبارة عن شركة تابعة مشتركة حصرياً بقصد إعادة البيع.

٣٣ تصح المنشأة عما يلي:

- (أ) مبلغ مفرد في متن بيان الدخل يتألف من مجموع ما يلي:
 - (١) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة للعمليات المتوقعة؛ و
 - (٢) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) للتصرف التي تشكل العملية المتوقعة.
- (ب) تحليل المبلغ المفرد في البند ١٢ إلى:
 - (١) الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة للعمليات المتوقعة؛
 - (٢) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ١٢؛
 - (٣) الخسائر أو الأرباح المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) للتصرف التي تشكل العملية المتوقعة؛ و
 - (٤) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ١٢.

يمكن عرض التحليل في الملاحظات أو في متن بيان الدخل. وإذا تم عرضه في متن بيان الدخل، ينبغي عرضه في القسم المحدد على أنه مرتبط بالعمليات المتوقعة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة. لا يطلب التحليل لمجموعات التصرف التي تكون عبارة عن شركات تابعة مشتركة حديثاً تلتب معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الاندماج بالشراء (انظر الفقرة ١١).

- (ج) صافي التكفلات النقدية المنسوبة إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات المتوقعة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في متن البيانات المالية، ولا تطلب هذه الإفصاحات لمجموعات التصرف التي هي عبارة عن شركات تابعة مشتركة حديثاً تلتب معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الاندماج بالشراء (انظر الفقرة ١١).

٣٤ تعيد المنشأة عرض الإفصاحات في الفقرة ٣٣ للفترة السابقة المعروضة في البيانات المالية بحيث تنطبق الإفصاحات بجميع العمليات التي تم إيقافها بحلول تاريخ الميزانية العمومية لأخر فترة يتم عرضها.

٣٥ إن التعديلات في الفترة الحالية على المبالغ التي تم عرضها سابقاً في العمليات المتوقفة المرتبطة مباشرة بالتصرف بعملية متوقفة في فترة سابقة يتم تصنيفها بشكل منفصل في العمليات المتوقفة. وينبغي الإفصاح عن طبيعة ومقدار هذه التعديلات. وتتضمن الأمثلة على الظروف التي قد تنشأ فيها هذه التعديلات ما يلي:

- (أ) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من بنود معاملة للتصرف، مثل حل تعديلات سعر الشراء وقضايا التعويض مع المشتري.
- (ب) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من عمليات المكون قبل التصرف به وتكون مرتبطة مباشرة به، مثل الإلتزامات البيئية وإلتزامت ضمان المنتجات المحتفظ بها من قبل البائع.
- (ج) تسديد إلتزامات خطة منافع الموظفين، شريطة أن يكون التسديد مرتبطاً مباشرة بمعاملة التصرف.

٣٦ إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد مكونات المنشأة على أنه محتفظ به برسم البيع، فإن نتائج عمليات المكون الذي تم عرضه سابقاً في العمليات المتوقفة وفقاً للقرات ٣٢-٣٥ يتم إعادة تصنيفها وتضمينها في الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. وتوصف مبالغ الفترات السابقة على أنه تم إعادة عرضها.

الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

٣٧ إن أية أرباح أو خسائر من إعادة قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع والذي لا يلبى تعريف العملية المتوقفة يتم شملها في حساب الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

٣٨ تعرض المنشأة الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. ويتم عرض إلتزامات مجموعة للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ويتم الإفصاح عن لفات الرئيسية للأصول والإلتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات، باستثناء ما تسمح به الفقرة ٣٩، وتعرض المنشأة بشكل منفصل أي دخل أو مصروف تراكمي معترف به مباشرة في حقوق الملكية المتعلقة بأصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) مصنف على أنه محتفظ به برسم البيع.

٣٩ إذا كانت مجموعة للتصرف هي شركة تابعة مشتركة حديثاً تلبى معيار تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الاندماج بالشراء (انظر الفقرة ١١)، لا يطلب الإفصاح عن لفات الرئيسية للأصول والإلتزامات.

٤٠ لا تعيد المنشأة تصنيف أو عرض المبالغ المعروضة للأصول غير المتداولة أو أصول وإلتزامات مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في الميزانيات العمومية للفترة السابقة لعكس التصنيف في الميزانية العمومية لأخر فترة يتم عرضها.

الإفصاحات الإضافية

٤١ تصح المنشأة عن المعلومات التالية في الملاحظات في الفترة التي تم فيها تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع أو تم بيعه:

- (أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)؛
- (ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو المؤدية إلى عملية التصرف المتوقعة، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك للتصرف؛
- (ج) الربح أو الخسارة المعترف بها وفقاً للفترة ٢٠-٢٢، وإذا لم تكن معروضة بشكل منفصل في متن بيان الدخل، العنوان في بيان الدخل الذي يتضمن تلك الأرباح أو الخسائر؛
- (د) حينما كان قابلاً للتطبيق، القطاع الذي يتم فيه عرض الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ تقديم التقارير المالية حول القطاعات.

٤٢ إذا تم تطبيق أي من الفقرتين ٢٦ أو ٢٩، تصح المنشأة في فترة اتخاذ قرار تغيير الخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) عن وصف الحقائق والظروف المؤدية لاتخاذ القرار وأثر القرار على نتائج العمليات للفترة وأي فترات سابقة يتم عرضها.

الأحكام الانتقالية

٤٣ يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلي معايير تصنيفها كعمليات متوقعة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. ويمكن أن تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلي معايير تصنيفها على أنها عمليات متوقعة بعد أي تاريخ يسبق تاريخ نفاذ هذا المعيار، شريطة أنه يكون قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه أصلاً تلبية تلك المعايير.

تاريخ النفاذ

٤٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون ثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون ثاني ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥

٤٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقعة".

الملحق أ

تعريف المصطلحات

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

وحدة توليد نقد : أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تكلفات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.

لحد مكونات المنشأة : العمليات والتكاليف النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض الإبلاغ المالي، عن بقية المنشأة.

التكاليف حتى البيع : التكاليف المتزايدة المنسوبة مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة التصرف)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

الأصل المتداول : الأصل الذي يلي أي من المعايير التالية:

- (أ) يتوقع تحقيقه أو يقصد بيعه أو استهلاكه في الدورة للتشغيلية العادية للمنشأة؛
- (ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض للمتاجرة؛
- (ج) يتوقع تحقيقه خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو
- (د) يكون عبارة عن نقد أو نقد معادل ما لم يكن يخضع لقيود على التبادل أو الإستهلاك التسوية إلترلم ما لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

العملية المتوقفة : لحد مكونات المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع:

- (أ) ويمثل خطر رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات،
- (ب) يكون جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، أو
- (ج) يكون عبارة عن شركة تابعة يتم شرائها حصرياً بفرض إعادة البيع.

مجموعة التصرف : مجموعة من الأصول يتم التصرف بها معاً، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة فسي معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها فسي المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتراة في قنماج الأعمال في حال كانت المجموعة عبارة عن وحدة توليد نقد خصصت لها الشهرة وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" (كما هو منقح في العام ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن وحدة توليد النقد تلك.

- القيمة العادلة** : المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أسس تجاري.
- الالتزام شراء مؤكد** : اتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قبلًا للإنفاذ قانونياً (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت للمعاملات. (ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطاق يشكل كافٍ لضمان أداء محتمل جداً.
- مرجحة جداً** : مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.
- الأصل غير المتداول** : الأصل الذي لا يلبي تعريف الأصل المتداول.
- محتمل** : حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.
- المبلغ القابل** : القيمة الفعالة للأصل مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما الأعلى.
- قيمة الاستخدام** : القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.

الملحق "ب"

ملحق التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب ١ كما هو مشار في الفقرة ٩، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا نتج التأخير عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). لذلك فإن الاستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ ينطبق في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشتري) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو مجموعة للتصرف) بما يؤدي إلى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع، و:

(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للرد على تلك الشروط إلى أن يتم الحصول على التزام شراء مؤكد، و

(٢) إن إلتزام الشراء المؤكد هو محتمل جداً خلال سنة واحدة.

(ب) تحصل المنشأة على إلتزام شراء مؤكد، ونتيجة لذلك يفرض المشتري أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف مسبقاً على أنه محتفظ به برسم البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع، و

(١) تم اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب للرد على الشروط، و

(٢) يتوقع إيجاد حل ملائم لعوامل التأخير.

(ج) خلال فترة السنة الأولى، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف) المصنف سابقاً على أنه محتفظ به برسم البيع في نهاية تلك السنة، و

(١) خلال فترة السنة الأولى اتخذت المنشأة إجراءات ضرورية للرد على التغيير في الظروف،

(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (مجموعة للتصرف) بشكل نشط وبسعر معقول، نظراً للتغيير في الظروف، و

(٣) يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و ٨.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون ثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

♦♦♦♦

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في البيانات الرسمية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" من قبل ١٢ عضواً من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السيد كوب والسيد شميد معارضته لذلك. وترد أرائهم المعارضة بعد أساس الاستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بلوث
	هانز-جورج برونز
	أنطوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه أيسنرينغ
	وارن ملكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري واينكينغتون
	ناتسومي يامادا

المحتويات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

* الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة

الفقرات

المقدمة	استنتاج ١ - ٧
نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	استنتاج ٨ - ١٤
تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع	استنتاج ١٥ - ٢٧
الأصول التي سيتم استبدالها بأصول أخرى غير متداولة	استنتاج ٢٥ - ٢٧
قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	استنتاج ٢٨ - ٥١
تخصيص خسارة انخفاض قيمة الأصول لمجموعة تصرف الأصول المشتراة حديثاً	استنتاج ٣٩ - ٤١
الاعتراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع	استنتاج ٤٢ - ٤٥
الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبالغ معاد تكبيرها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية	استنتاج ٤٦
قياس الأصول المعاد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع	استنتاج ٤٧ - ٤٨
إلغاء الإعفاء من التوحيد للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بهدف إعادة البيع	استنتاج ٤٩ - ٥١
عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	استنتاج ٥٢ - ٥٥
توقيت تصنيف العمليات المتوقعة وتعريفها	استنتاج ٥٦ - ٥٨
عرض العمليات المتوقعة	استنتاج ٥٩ - ٧٢
الترتيبات الإنتقالية	استنتاج ٧٣ - ٧٧
المصطلحات	استنتاج ٧٨ - ٧٩
ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤	استنتاج ٨٠ - ٨٣
مقارنة مع جوانب ذات صلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤	استنتاج ٨٤
الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •	استنتاج ٨٥

أساس الاستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" يرافق أساس الاستنتاجات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ وفي أيلول ٢٠٠٢، وافق المجلس على إضافة مشروع قصير الأجل لتحقيق المقاربة إلى جدول أعماله النشط. ويمثل الهدف من المشروع في تقليل الاختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً التي يمكن حلها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرقمية. والمشروع هو عبارة عن مشروع مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

استنتاج ٣ وكجزء من المشروع، اتفق كل من المجلسين على مراجعة مدلولات الآخر بخصوص كل من المواضيع المحتملة المنقاة حول تحقيق المقاربة، واختيار الحل الأكثر جودة كأساس لتحقيق المقاربة. وبالنسبة للمواضيع التي تمت دراستها مؤخراً من قبل المجلسين، هناك توقع بأن أي مجلس يناقش مؤخراً ذلك الموضوع على نطاق أوسع سيكون لديه الحل الأعلى جودة.

استنتاج ٤ وكجزء من مراجعة المواضيع التي تمت دراستها مؤخراً من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية، ناقش المجلس متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ "محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعمرة أو للتصرف بها"، حيث ترتبط بالأصول المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة. ولم ينظر المجلس في متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول المحفوظ بها للاستخدام. إن انخفاض قيمة هذه الأصول هي قضية يتم مناقشتها في مشروع البحث الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول القياس الذي يقوده مجلس معايير المحاسبة الكندي.

استنتاج ٥ إلى أن تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، اختلفت متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ حول الأصول المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالطرق التالية:

(أ) إذا تم تلبية معايير محددة، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ أن يتم تصنيف الأصول غير المتداولة التي ينبغي التصرف فيها على أنها محفوظ بها برسم البيع. ويعد قياس هذه الأصول بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع - أيهما أقل - ولا يتم استهلاكها أو إطفائها. ولم تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها بشكل منفصل أو قياسها بطريقة مختلفة عن الأصول غير المتداولة الأخرى.

(ب) كان تعريف العمليات المتوقعة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ مختلفاً عن تعريف العمليات المتوقعة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقعة" كما أن عرض هذه العمليات المطلوب في كلا المعيارين كان أيضاً مختلفاً.

استنتاج ٦ وكما هو مناقش بتفصيل أكثر أدناه، استخلص المجلس أن استحداث تصنيف الأصول على أنها محفوظ بها برسم البيع يعمن بشكل كبير من المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية حول الأصول التي ينبغي بيعها.

استنتاج ٧ نشر المجلس مقترحاته في مسودة العرض ٤ بعنوان التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة^٢ في تموز ٢٠٠٣ مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٢٤ تشرين أول ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٨٠ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض.

نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

استنتاج ٨ اقترح المجلس في مسودة العرض ٤ أنه ينبغي تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على جميع الأصول غير المتداولة فيما عدا:

- (أ) الشهرة،
- (ب) الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإصراف والقياس"،
- (ج) الأصول المالية بموجب عقود الإيجار، و
- (د) أصول الضريبة المؤجلة والأصول الناشئة من منافع الموظفين.

استنتاج ٩ عند إعادة النظر في نطاق التطبيق، لاحظ المجلس أن استخدام مصطلح "غير متداول" قد تسبب في المشاكل التالية:

(أ) إن الأصول التي يتم شرائها بهدف إعادة البيع كانت يقصد منها بشكل واضح أن تتدرج ضمن نطاق تطبيق مسودة العرض ٤ ولكنها تتدرج أيضاً ضمن تعريف الأصول المتداولة وبالتالي فقد يعتقد بأنها مستثناة. وقد انطبق هذا الحال أيضاً على الأصول التي تم تصنيفها على أنها غير متداولة لكن يتوقع الآن تحقيقها خلال اثني عشر شهراً.

(ب) لم يكن واضحاً كيف ينطبق نطاق التطبيق على الأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة.

استنتاج ١٠ لاحظ المجلس بأنه لم يكن من المقصود إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" على أنها أصول متداولة ببساطة بسبب نية الإدارة بيعها لو لأنها وصلت نهاية الإثني عشر شهراً من الإستخدام المتوقع من قبل المنشأة. وقرر المجلس أن يوضح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يتم إعادة تصنيفها كأصول متداولة إلى أن تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن الأصول من فئة تعتبرها المنشأة عادة على أنها غير متداولة ويتم شراؤها بشكل حصري بهدف إعادة البيع لا يتم تصنيفها على أنها متداولة ما لم تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار.

استنتاج ١١ وفيما يتعلق بالأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة، قرر المجلس أنه ينبغي فهم مصطلح "غير متداول" على أنه يشير إلى أصول تتضمن مبلغ متوقع استردادها خلال أكثر من ١٢ شهر من تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج ١٢ تضمن هذه التوضيحات بأن تكون جميع الأصول من الفئة التي تعتبرها عادة المنشأة على أنها غير متداولة ضمن نطاق هذا المعيار.

استنتاج ١٣ أعاد المجلس للنظر أيضاً في استثناءات النطاق المقترحة في مسودة العرض ٤. ولاحظ أن متطلبات تصنيف وعرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تنطبق على جميع الأصول غير المتداولة واستنتج أنه ينبغي أن ترتبط أي استثناءات فقط بمتطلبات القياس. وفيما يتعلق بمتطلبات

للتقاييس، قرر المجلس أنه ينبغي استثناء الأصول غير المتداولة فقط إذا : (١) تم تسجيلها مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو للخسارة أو (٢) كانت هناك صعوبات في تحديد قيمتها للعائلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. لذلك قرر المجلس أنه ينبغي استثناء الأصول غير المتداولة التالية فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار:

الأصول المسجلة مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو للخسارة:

(أ) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

(ب) الأصول غير المتداولة التي تم حسابها باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة ٤٠ "الاستثمارات العقارية".

(ج) الأصول غير المتداولة التي تم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".

الأصول التي يوجد بشأنها صعوبات في تحديد قيمتها للعائلة

(أ) أصول الضريبة المؤجلة.

(ب) الأصول الناشئة من منافع الموظفين.

(ج) الأصول الناشئة من عقود التأمين.

استنتاج ١٤ أقر المجلس بأن نطاق هذا المعيار يختلف عن نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ولكنه لاحظ بأن البيان ١٤٤ يغطي انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للإستخدام بالإضافة لتلك المحتفظ بها برسم البيع. وعلاوة على ذلك، تؤثر المتطلبات الأخرى في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً على نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك استنتج المجلس أن تحقيق للمقاربة مع نطاق البيان ١٤٤ لا يكون ممكناً.

تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع

استنتاج ١٥ يتم بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ تصنيف الأصول المعمرة على أنها إما: (١) محتفظ بها ومستخدم أو (٢) محتفظ بها برسم البيع. وقبل إصدار هذا المعيار، لم يتم التمييز في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها والمستخدم وبين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع، ما عدا فيما يتعلق بالأدوات المالية.

استنتاج ١٦ درس المجلس ما إذا يؤدي للتصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع إلى تعقيد غير ضروري في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وي طرح عنصر نوايا الإدارة في المحاسبة. واقترح بعض المعلقين أن تصنيف "الأصول المحتفظ بها برسم البيع" غير ضروري، وأنه إذا تحول التركيز إلى "أصول سحب من الإستخدام للنشاط" فإنه يمكن إلغاء الكثير من التعقيد، لأن التصنيف الأخير يعتمد على الحقيقة أكثر مما يعتمد على ما يعتبره نية الإدارة. ويؤكدون على أن سوء الإستغلال المحتمل للتصنيف يستلزم العديد من المتطلبات المفصلة في بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤. واقترح آخرون أنه إذا تم تعديل المعايير الدولية القائمة لإعداد التقارير المالية لتحديد بشأن الأصول التي تُسحب من الإستخدام للنشاط يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع وتقتضي إيضاحات إضافية، فإنه يمكن تحقيق بعض المقاربة مع بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤ يمكن تحقيقها دون إيجاد معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية.

* يقر المجلس بأنه لا يتم الإعراف بجميع الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو للخسارة لكنه لا يريد إجراء المزيد من التغييرات على محاسبة الأصول المالية في هذا الوقت.

استنتاج ١٧ إلا أن المجلس استنتج بأن تقديم المعلومات حول الأصول ومجموعات الأصول والالتزامات التي سيتم التصرف بها ذات فائدة لمستخدمي البيانات المالية. وينبغي أن تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم توقيت ومبلغ وشكوك التقلبات النقدية المستقبلية. ويتفهم المجلس بأن هذا كان أيضاً التقييم الذي دعمه بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك استخلص المجلس بأن استحداث فكرة الأصول ومجموعات التصرف المحتفظ بها برسم البيع يجعل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أكثر اكتمالاً.

استنتاج ١٨ بالإضافة إلى ذلك، رغم أن الاحتفاظ برسم البيع يبدأ من نية بيع الأصل، إلا أنه يتم بصرامة وضع المعايير الأخرى لهذا التصنيف وتكون أكثر موضوعية من تحديد ببساطة نية أو الالتزام بالبيع. وقد يجادل البعض بأن المعايير هي محددة جداً، إلا أن المجلس يعتقد بأن المعايير ينبغي أن تكون محددة لتحقيق قلبية مقارنة التصنيف بين المنشآت. ولا يعتقد المجلس بأن تصنيف "السحب من الاستخدام النشط" يتطلب بالضرورة معايير أقل لدعمه. على سبيل المثال، من الضروري إجراء تمييز بين الأصول التي تسمح من الاستخدام النشط وبين تلك المحتفظ بها كدعم احتياطي أو المعطلة بشكل مؤقت.

استنتاج ١٩ وأخيراً، إذا كان تصنيف وقياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو نفسه في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، فإنه سيتم تحقيق المقاربة في مجال ذي أهمية لمستخدمي البيانات المالية.

استنتاج ٢٠ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض ٤ على أن التصنيف المنفصل للأصول غير المتكاملة التي لم يعد يحتفظ بها للاستخدام هو أمر مرغوب فيه. إلا أن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤ قد تم انتقادها للأسباب التالية:

- (أ) كثفت المعايير مقودة جداً وقائمة على أساس القواعد.
- (ب) ينبغي إثبات الالتزام بالبيع، بالإنجماع مع متطلبات معيار المحاسبة السنوي ٣٧ المنصصات، الأصول والالتزامات المحتملة المتلفة بمخصصات إعادة الهيكلة.
- (ج) ينبغي أن يكون التصنيف للأصول التي تسحب من الاستخدام النشط.
- (د) ينبغي معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها بنفس الطريقة التي تعامل فيها الأصول التي سيتم بيعها.

استنتاج ٢١ لاحظ المجلس بأن التعريف الأكثر مرونة قد يتعرض لسوء الاستخدام. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي تغيير معايير التصنيف إلى الإبتعاد عن تبلي مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أن المجلس أعاد ترتيب المعايير للتأكيد على المبادئ.

استنتاج ٢٢ لاحظ المجلس أيضاً بأن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تنطبق عند تكبد إلتزام معين، بينما ترتبط متطلبات هذا المعيار بقياس وعرض الأصول المعترف بها مبيعاً.

استنتاج ٢٣ أخيراً، أعاد المجلس التأكيد على المبدأ الذي تستند إليه مقترحات التصنيف في مسودة العرض ٤، وهو أن المبلغ المسجل للأصول موف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبطريق هذا المبدأ على الأصول التي تسحب من الاستخدام النشط قرر المجلس بأن الأصول التي تسحب من الاستخدام النشط والتي لا تأتي معايير التصنيف كأصول محتفظ بها برسم البيع لا ينبغي عرضها بشكل منفصل لأن المبلغ المسجل للأصل قد لا يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبالعكس، قرر المجلس بأن الأصول التي تأتي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ويتم استخدامها ينبغي أن لا يمنع تصنيفها بشكل منفصل. وهذا لأنه إذا كان الأصل غير المتداول

متوفر للبيع الفوري، فإن الإستخدام المتبقي للأصل يكون عرضيا لاسترداده من خلال البيع ويستمر استرداد المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي من خلال البيع.

استنتاج ٢٤ ويتطبيق نفس المبدأ على الأصول التي سيتم للتنازل عنها، أشار المجلس أنه لن يتم استرداد مبلغها المسجل بشكل رئيسي من خلال البيع.

الأصول التي سيتم استبدالها بأصول غير متداولة أخرى

استنتاج ٢٥ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، لا يمكن تصنيف الأصول المعمرة التي سيتم تبادلها بأصول منتجة مماثلة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وتعتبر أنها متصرف بها فقط عند تبادلها. ويوضح أساس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بأن هذا يعود لمسبب محاسبة تبادل هذه الأصول بمبلغ تقوم على أساس المبلغ المسجل للأصول، وليس بالقيمة العادلة، وأن استخدام المبلغ المسجل هو أكثر انسجاماً مع محاسبة الأصل المُعمر الذي سيتم الاحتفاظ به واستخدامه من الأصل المُعمر برسم البيع.

استنتاج ٢٦ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ للممتلكات والمصانع والمعدات، كما هو منقح عام ٢٠٠٣، يتم عادة قياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. لذلك فإن أسباب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ لتصنيف هذه الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع لا تنطبق. وبالإسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٦، يشمل هذا المعيار تبادل الأصول كعملية تصرف بالأصول وشرائها ما لم يكن للتبادل جوهر تجاري.

استنتاج ٢٧ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة عرض تقترح تحقيق المقاربة مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة، وتقترح أيضاً مسودة العرض إجراء تعديل لاحق على بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يجعل عمليات تبادل الأصول ذات الجوهر التجاري مؤهلة للتصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

استنتاج ٢٨ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قياس أصل مُعمر أو مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. ولا يتم استهلاك الأصل المُعمر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف)، لكن يتم الاعتراف بالفائدة والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى التزاسات مجموعة للتصرف.

استنتاج ٢٩ وكما هو مبين في أساس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يكون الإستخدام المتبقي في عمليات الأصل برسم البيع عرضيا لاسترداد المبلغ المسجل من خلال البيع. لذلك ينبغي أن تكون محاسبة هذا الأصل عبارة عن عملية تقييم أكثر من كونها تخصيص.

استنتاج ٣٠ لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أنه ما أن يتم إعادة قياس الأصل، يؤدي استهلاك الأصل إلى تخفيض مبلغه المسجل إلى ما دون قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. كما أشار أيضاً إلى أنه في حال وجود انخفاض في قيمة الأصل بعد التصنيف الأولي على أنه محتفظ به برسم البيع وقبل البيع النهائي، يتم الاعتراف بالخسارة في فترة الانخفاض لأنه يتم تقييم القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في كل فترة.

استنتاج ٣١ وتفيد وجهة النظر المتقابلة، على الرغم من تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع، أنه لا يزال يستخدم في العمليات، وبالتالي فإن التوقف عن الإستهلاك لا يتسجم مع المبدأ الأساسي السذي يقتضي بأنه ينبغي تخصيص تكلفة الأصل خلال الفترة التي يتم فيها الحصول على منافع من استخدامه. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن الإنخفاض في قيمة الأصل من خلال استخدامه ينعكس في التغير المعترف به في القيمة العادلة، إلا أنه يمكن إخفاؤه بواسطة زيادة تنشأ من التغيرات في أسعار السوق للأصل.

استنتاج ٣٢ إلا أن المجلس أشار إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يقتضي من المنشأة الاحتفاظ بالعمر الإنتاجي المتوقع والقيم المتبقية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى تاريخه، ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ 'انخفاض قيمة الأصول' تخفيض فوري إلى قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أعلى. لذلك ينبغي على المنشأة غالبا أن تحقق أثر قياس معين للأصول المختلفة التي على وشك أن يتاجع بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مشابه لذلك الذي يقتضيه هذا المعيار على النحو التالي: بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، إذا كانت القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل، لن يكون هناك انخفاض قيمة أو استهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية). ولكن إذا كانت القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أقل من المبلغ المسجل، ستكون هناك خسارة لانخفاض القيمة تخفض المبلغ المسجل إلى القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع من ثم لا يوجد استهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية)، ما لم تكن قيمة الاستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وإذا كانت قيمة الاستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يكون هناك فروقات صغيرة بين المعالجة للتي تنشأ بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية والمعالجة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، تكون هناك خسارة انخفاض قيمة إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل قيمة الاستخدام وليس إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل للقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وبموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، يكون هناك أيضا استهلاك للزيادة في قيمة الاستخدام (المبلغ المسجل الجديد للأصل) عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع (قيمه المتبقية). إلا أنه بالنسبة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، ستختلف قيمة الاستخدام عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع فقط إلى الحد الذي تتوقع فيه التغيرات النقدية أن تنشأ قبل البيع. إذا كانت فترة البيع قصيرة، فإن هذا المبلغ سيكون عادة صغير نسبيا. وبالتالي فإن الفرق بين خسارة انخفاض القيمة المعترف بها والإستهلاك اللاحق بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مقارنة مع خسارة انخفاض القيمة بدون وجود استهلاك لاحق بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يكون أيضا صغيرا.

استنتاج ٣٣ استنتج المجلس بأن متطلبات القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ للأصول المختلفة لا ترتبط عادة بتغيير مهم عن المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، تتفق المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية على أن التفتتات النقدية التي تنشأ من الاستخدام المتبقى للأصل هي عرضية لاسترداد الأصل من خلال البيع. لذلك استنتج بأن الأصول المختلفة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل وينبغي عدم استهلاكها.

استنتاج ٣٤ بالنسبة لمجموعات التصرف، يمكن أن يكون هناك فروقات أكبر بين المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ومتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. على سبيل المثال، يمكن أن تنكس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف للشهرة المولدة داخليا إلى الحد الذي تكون فيه أعلى من المبلغ المسجل لصافي الأصول في مجموعة التصرف. ومع ذلك يمكن أن تكون القيمة المتبقية للأصول غير المتداولة في مجموعة التصرف كذلك إذا تم محاسبها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، ويتم استهلاك تلك الأصول.

استنتاج ٣٥ في مثل هذه الحالة، قد ينظر البعض إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على أنها تسمح للشهرة المولدة داخليا أن توقف استهلاك الأصول غير المتداولة. إلا أن المجلس لا يتفق مع وجهة النظر تلك، بل يعتقد بأن الشهرة المولدة داخليا تحول دون الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة من مجموعة للتصرف. وينشأ نص الأثر من متطلبات انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. فإن عدم استهلاك الأصول غير المتداولة في مجموعة للتصرف هو، كما هو الحال مع الأصول المختلفة، نتيجة للمبدأ الأساسي الذي يستند إليه التصنيف المنفصل، وهو أنه سيتم استرداد المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي عن طريق البيع، وليس الإستخدام المستمر، وأن المبالغ المستردة من خلال الإستخدام المستمر سوف تكون عرضية.

استنتاج ٣٦ بالإضافة إلى ذلك، من المهم التأكيد على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يسمح فقط للأصل (أو مجموعة للتصرف) برسم البيع أن يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها يتم الاحتفاظ بها واستخدامها حتى يتم التصرف بها، ويتم بالتالي استهلاكها. يتفق المجلس مع ملاحظة مجلس معايير المحاسبة المالية بأنه يمكن التمييز بين الأصل الذي سيتم بيعه والأصل الذي سيتم التنازل عنه، لأنه سيتم استرداد الأصل الأول بشكل رئيسي من خلال البيع في حين سيتم استرداد الأصل الآخر من خلال استخدامه المستمر. لذلك، من المنطقي أن يتوقف الإستهلاك في الحالة الأولى ولكن ليس في الحالة الأخرى.

استنتاج ٣٧ عندما يكون الأصل أو مجموعة للتصرف المحتفظ به برسم البيع جزء من عملية خارجية بعملية وظرفية تختلف عن عمله العرض الخاصة بالمجموعة، فإنه سوف يتم الإعتراف بفرق الصرف في حقوق الملكية الذي ينشأ من تحويل الأصل أو مجموعة للتصرف إلى صلة العرض الخاصة بالمجموعة. ويتقضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر للتغيرات في أسعار الصرف الأجنبية" إعادة تكوير "فرق الصرف من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة من للتصرف بالمالية. والمسؤول الذي ينشأ هو ما إذا يجب أن يحفز تصنيف الاحتفاظ برسم البيع على تكوير أي فروقات صرف. وبموجب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (فريق عمل القضايا المستجدة ٥-٠١ تطبيق بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٥٢ على استثمار يتم تقييمه لانخفاض القيمة سيتم للتصرف به) فإن التعديلات المترتبة لتحويل العملة الأجنبية المعترف بها سابقاً في دخل شامل آخر والمتوقع تدويرها في الدخل في وقت البيع يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة للتصرف) الذي يتم اختباره لانخفاض القيمة.

استنتاج ٣٨ في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل، قد يعيد المجلس النظر في مسألة إعادة التدوير. لذلك لم يرغب بإجراء أي تعديلات مؤقتة على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١. وبالتالي، لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بإعادة تدوير أي فروقات صرف عند تصنيف الأصل أو مجموعة للتصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع. وسيجري إعادة التدوير عند بيع الأصل أو مجموعة للتصرف.

تخصيص خسارة انخفاض الأصول لمجموعة التصرف

استنتاج ٣٩ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ والمقرحات الواردة في مسودة العرض ٤، يتم تعديل الأصول ضمن مجموعة للتصرف التي لا تكون ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الأخرى قبل قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف. ويتم تخصيص أي خسارة أو ربح معترف به عند تعديل المبلغ المسجل لمجموعة للتصرف إلى المبلغ المسجل للأصول المعترف في المجموعة.

استنتاج ٤٠ يختلف هذا عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتخصيص خسارة انخفاض القيمة التي تنشأ من وحدة توليد النقد. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تخصيص خسارة انخفاض القيمة من وحدة توليد النقد أولاً لتخفيض المبلغ المسجل للشهرة من ثم تخفيض المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في الوحدة تلمبياً.

استنتاج ٤١ درس المجلس ما إذا ينبغي أن يكون تخصيص خسارة انخفاض القيمة لمجموعة للتصرف منسجماً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أو مع متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. واستنتج المجلس بأنه سيكون من الأبسط اقتضاء نفس التخصيص الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لوحدة توليد النقد. بالرغم من أن هذا مختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، إلا أنه سيتم قياس كامل مجموعة للتصرف سيتم قياسها بنفس المبلغ.

الأصول المشتراة حديثاً

استنتاج ٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، في حين اقترحت مسودة العرض ٤، قياس الأصول المشتراة حديثاً التي تبلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع عند الإعراف الأولي. لذلك وفي تلك الحالات، وعداً عن اندماج الأعمال، الذي تشتري فيه المنشأة الأصل غير المتداول الذي يلي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعراف بالخسارة في حسابات الربح أو الخسارة إذا تجاوزت تكلفة الأصل قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وفي الحالات الأكثر شيوعاً التي تشتري فيها المنشأة، كجزء من اندماج الأعمال، أصلاً غير متداول (أو مجموعة تصرف) يلي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعراف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في الشهرة.

استنتاج ٤٣ لاحظ البعض في رددهم على مسودة العرض ٤ أن قياس الأصول المشتراة حديثاً التي ليست جزءاً من اندماج الأعمال بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لم يكن منسجماً مع الاقتراح العام بأن الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس بالمبلغ المسجل أو للقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. وقد وفق المجلس على المتطلب وعقله بحيث يكون من الواضح أنه يتم قياس الأصول (أو مجموعات التصرف) المشتراة حديثاً عند الإعراف الأولي بما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أي التكلفة) والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل.

استنتاج ٤٤ وفيما يتعلق بعمليات اندماج الأعمال، لاحظ المجلس أنه ينبغي من حيث المفهوم الإعراف بالأصول مبدئياً بالقيمة العادلة ثم تصنيفها مباشرة على أنها محتفظ بها برسم البيع، مع الإعراف لاحقاً بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة، وليس الشهرة. ونظراً، إذا قامت المنشأة باستخدام التكاليف حتى البيع كعامل في سعر الشراء، فإن السعر المخفض يؤدي إلى توليد شهرة سلبية، والإعراف المباشر في حساب الربح أو الخسارة بما قد يعادل الخسارة الناشئة من التكاليف حتى البيع، وبالطبع، وعلى الصعيد العملي، سوف ينتج عادة عن السعر المخفض شهرة إيجابية صافية أقل بدلاً من الشهرة السلبية التي ينبغي الإعراف بها في حساب الربح أو الخسارة. لذلك السبب وبغية تحقيق المقاربة، استنتج المجلس أنه في اندماج الأعمال ينبغي قياس الأصول غير المتداولة التي تبلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الاندماج بالشراء بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع عند الإعراف الأولي.

استنتاج ٤٥ يدرس كل من المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية للبيود التي ينبغي أن تشكل جزءاً من معاملة انتماج الأعمال بطريقة أكثر عموماً في مشروعها المشترك حول تطبيق أسلوب الشراء. وتتضمن هذه الدراسة ما إذا كان ينبغي أن تستند الأصول والإلتزامات المعترف بها في المعاملة إلى وجهة نظر المنشأة المشترية أو المنشأة المشترية. ويمكن أن تؤثر نتيجة هذه لمدلولات على القرار الذي نوقش في الفقرة "استنتاج ٤٤".

الإعتراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

استنتاج ٤٦ درس المجلس ما إذا كان ينبغي الإعتراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع إلى الحد الذي يعكس فيه العمليات السابقة لانخفاض القيمة. ويتقضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعتراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، ولكن ليس بما يزيد عن الخسارة المتراكمة المعترف بها سابقاً لانخفاض القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. قرر المجلس أنه ينبغي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف بالربح إلى الحد الذي يعكس فيه أي انخفاض قيمة للأصل، إما وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. إن الإعتراف بربح معين لعكس انخفاض القيمة الذي حصل قبل تصنيف الأصل المحتفظ به برسم البيع ينسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للإعتراف بالقيود العاكسة لانخفاض القيمة.

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبلغ معد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية

استنتاج ٤٧ اقترحت مسودة العرض ٤ أن خصائر لانخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بالمبلغ المعد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية ينبغي معاملةً على أنها تخفيضات وزيادات إعادة تقييم وفقاً للمعيار الذي تم بموجبه إعادة تقييم الأصول مسبقاً، بالإنسجام مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الخسائر والأرباح من الإعتراف الأولي بالتكاليف حتى البيع، أو من التخفيضات فيها. كما اقترحت مسودة العرض ٤ أيضاً بأنه ينبغي دقماً الإعتراف بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة.

استنتاج ٤٨ لم يوافق العديد من المجابيين على هذه الإقتراحات بسبب تعقيدها وبسبب المعاملة غير المنسجمة الناتجة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وقد بحث المجلس القضايا التي أثّرت وقرر بأن الأصول التي تم تسجيلها مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة ينبغي أن لا تخضع لمتطلبات القياس في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويعتقد المجلس أنه بالنسبة لهذه الأصول، يوفر القياس المستمر بالقيمة العادلة معلومات أفضل من القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - لهما أقل، إلا أن المجلس لم يعتقد بأن مثل هذه المعاملة كانت ملائمة للأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعاري المحاسبة الدوليين ١٦ و ٣٨، لأن هذين المعيارين يتطلبان استمراراً في الاستهلاك ولا يتم بالضرورة الإعتراف بالتغير في إعادة التقييم في حساب الربح أو الخسارة. واستخلص المجلس بأن الأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينبغي أن تُعامل بنفس الطريقة مثل أي أصول لم يتم إعادة تقييمها قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويؤدي مثل هذا المنهج إلى معاملة منسجمة للأصول التي هي ضمن نطاق متطلبات القياس في هذا المعيار، وينتج عنه بالتالي معيار أسهل.

قياس الأصول المعاد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع

استنتاج ٤٩ عندما تغير المنشأة، بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، خططها لبيع الأصل وتعيد تصنيف الأصل المعمر من كونه محتفظ به برسم البيع إلى محتفظ به ومستخدم، يتم قياس الأصل بأي مما يلي - أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة للتصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، المحلل لأي استهلاك (أو إطفاء) كان سيتم الإعتراف به لو استمر تصنيف الأصل (أو مجموعة للتصرف) على أنه محتفظ به ومستخدم (ب) قيمته العادلة في تاريخ اتخاذ القرار بعدم البيع.

استنتاج ٥٠ إن المبدأ الأساسي هو إعادة القيمة المسجلة الخاصة بالأصل لما كانت ستكون عليه لو لم يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، مع الأخذ بالإعتبار أي انخفاض قيمة كان قد حصل. وفي الحقيقة يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ فيما يخص الأصول المحتفظ بها والمستخدمة، الإعتراف بانخفاض القيمة فقط إذا تجاوز المبلغ المسجل للأصل مجموع التدفقات النقدية غير المضمومة المتوقع أن تنشأ من استخدامه والتصرف به في النهاية. لذلك يمكن أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل لو لم يتم تصنيفه أبداً على أنه محتفظ به برسم البيع قيمته العادلة. ونتيجة لذلك، لا يؤدي بالضرورة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى عودة الأصل إلى مبلغه المسجل الأصلي. إلا أن أساس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يشير إلى أن مجلس معايير المحاسبة المالية قد استنتج أنه من غير المناسب زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغ أكبر من قيمته العادلة فقط على أساس فحص التدفق النقدي المخصص. لذلك، توصل إلى مطلب القياس بأي مما يلي - أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل للأصل إن لم يكن قد صنف على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) القيمة العادلة في تاريخ اتخاذ القرار بعدم بيع الأصل.

استنتاج ٥١ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أساس قياس مختلف للأصول منخفضة القيمة، أي المبلغ القابل للإسترداد. واستنتج المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع مبدأ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ولتضام مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ينبغي قياس الأصل الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بأي مما يلي - أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل الذي كان ممكن الإعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) مبلغه القابل للإسترداد في تاريخ إعادة التصنيف. بينما لا يعتبر هذا مقارنة كاملة، ينشأ الاختلاف من الاختلافات في نماذج خفض انخفاض القيمة بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إلغاء الإعفاء من التوحيد للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع

استنتاج ٥٢ لفتى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعفاء من التوحيد في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً للشركات التابعة المحتفظ بها على أساس مؤقت بناء على أنه ينبغي معاملة جميع الأصول المحتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة، أي كما يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بدلاً من توحيد بعض الأصول دون غيرها.

استنتاج ٥٣ وافق المجلس على أنه ينبغي توحيد جميع الشركات التابعة وأنه ينبغي معاملة جميع الأصول (ومجموعات للتصرف) التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة. إن الإعفاء من التوحيد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية المرحفة والمفصلة" للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً يقصد إعادة البيع يمنع تلك الأصول ومجموعات للتصرف في مثل هذه الشركات التابعة التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع من أن يتم معاملتها بشكل منسجم مع أصول أو مجموعات تصرف أخرى. لذلك اقترحت مسودة العرض ٤ أنه ينبغي إلغاء الإعفاء لورود في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

استنتاج ٥٤ لم يوافق البعض على هذا الاقتراح على أساس أن المعلومات المقدمة من خلال توحيد هذه الشركات التابعة يكون أقل نفعاً من تلك المقدمة من خلال المتطلب الحالي لقياس الإستثمار في هذه الشركات التابعة بالقيمة العادلة. لاحظ المجلس بأن تأثير المقترحات في مسودة العرض ٤ ستكون محدودة بما يلي:

(أ) لن قياس الشركة التابعة التي هي حالياً ضمن نطاق الإعفاءات بتغير من القيمة العادلة كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى التكلفة والقيمة للعادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل.

(ب) إن أي تغير في القيمة العادلة للإستثمار في شركة تابعة يتم عرضه، وفقاً للمتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة كأصل مالي محتفظ به للمتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وكما سيتم المناقشة في الفقرة "استنتاج ٧٢"، تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية متوقفة، ووفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرات استنتاج ٧٣ - استنتاج ٧٦)، يتم عرض أي تغير معترف به في قيمة مجموعة للتصرف التي تشمل الشركة التابعة كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة.

(ج) إن العرض في الميزانية العمومية بتغير من مبلغ واحد للإستثمار في الشركة التابعة إلى مبالغين - أحدهما للأصول والآخر للإلتزامات الخاصة بمجموعة للتصرف التي هي الشركة التابعة*.

استنتاج ٥٥ أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه الموضح في الفقرة "استنتاج ٥٣". إلا أنه أشار إلى أن الأثر المحدود للاقتراحات ينطبق فقط على المبالغ المطلوب عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل. إن تقديم التحليلات المطلوبة لتلك المبالغ في الملاحظات يمكن أن يرتبط بضرورة حصول المنشأة على المزيد من المعلومات. لذلك قرر المجلس أن لا يطلب الإفصاح عن تحليل المبالغ المعروضة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل للشركات التابعة المشتركة وحينئذ وأن يوضح في مثال معين الطرق المختصرة الحسابية التي يمكن أن تستخدم للوصول إلى المبالغ التي ينبغي عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل.

عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

استنتاج ٥٦ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ من المنشأة عرض ما يلي:

- (أ) الأصل المُصرّ المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بشكل منفصل في الميزانية العمومية؛ و
- (ب) أصول والإلتزامات مجموعة للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في أقسام الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لتلك الأصول والإلتزامات بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات.

* إن التحليل الأكبر لمجموعة للتصرف في متن الميزانية العمومية هو أمر مسموح به لكنه ليس مطلوباً.

استنتاج ٥٧ أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى أن المعلومات حول طبيعة كلا من الأصول والإلتزامات في مجموعة التصرف مفيدة للمستخدمين. إن عرض تلك البنود بشكل منفصل في الميزانية العمومية يقدم معلومات ملائمة. كما يميز أيضاً للعرض المنفصل بين تلك الأصول التي لا يتم استهلاكها عن تلك التي يتم استهلاكها. وقد اتفق المجلس مع وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة المالية.

استنتاج ٥٨ لاحظ البعض في ردهم على مسودة العرض ٤ بأن العرض المنفصل في حقوق الملكية للمبالغ المتعلقة بالأصول ومجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (مثل الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المتوفرة برسم البيع وتحديثات تحويل العملة الأجنبية) يسفر أيضاً معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس وأضاف مثل هذا المتطلب إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت التصنيف كعمليات متوقفة وتعريفها

استنتاج ٥٩ مع استحداث بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، وسع مجلس معايير المحاسبة المالية نطاق العملية المتوقفة من "جزئية من مؤسسة أعمال" إلى "أحد مكونات المنشأة". ومن الشائع معاملة أحد مكونات المنشأة، حيث أن المعيار هو أنها تتكون من "عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولاغراض التقارير المالية، بشكل منفصل عن بقية المنشأة". ينص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ على أن المكون قد يكون عبارة عن جزئية من مؤسسة أعمال أو وحدة إبلاغ أو شركة تابعة أو مجموعة أصول.

استنتاج ٦٠ إلا أنه وفي نفس الوقت حدد مجلس معايير المحاسبة المالية معايير أكثر تقييداً لتحديد متى يتم تصنيف المكون على أنه متوقف وبالتالي متى يتم عرض نتائجه على أنها متوقفة. يتسبب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تصنيف المكون على أنه متوقف فقط إذا تم التصرف به أو إذا بقي معايير التصنيف كـ "محتفظ به برسم البيع".

استنتاج ٦١ إن تعريف العملية المتوقفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ كخط رئيسي من الأعمال" أو "منطقة جغرافية من العمليات" هو أقرب إلى التعريف السابق والأضيق الخاص بمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إن الحافز في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ وراء تصنيف العملية على أنها متوقفة هو أي مما يلي - أيهما يحدث أولاً (أ) يرام المنشأة لاتفاقية بيع ملزمة، (ب) موافقة مجلس الإدارة على خطة رسمية بالتصرف والإعلان عنها. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٣٥ يشير إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة" للحصول على مزيد من الإرشادات حول ما يشكل الخطوة، إلا أن المعيار أقل تقييداً من تلك الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

استنتاج ٦٢ تنص الفقرة ١٢ من الإطار على أن الهدف من البيانات المالية هو تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي المنشأة تكون ذات منفعة لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. كما تنص الفقرة ١٥ من الإطار على أن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقد والنفذ المعادل. إن إبراز نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل يزود المستخدمين بمعلومات ملائمة في تقييم القدرة المستمرة للمنشأة على توليد التدفقات النقدية.

استنتاج ٦٣ فيما يخص توقيت تصنيف العملية على أنها متوقفة، درس المجلس ما إذا يتم تقديم معلومات أكثر فائدة من خلال جعل التصنيف مشروطاً بقرار مؤكد لإيقاف عملية معينة (المنهج الحالي لمعيار المحاسبة ٣٥) أو مشروطاً بتصنيف العملية على أنها محتفظ بها برسم البيع.

استنتاج ٦٤ قرر المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع عرض الأصول المحتفظ بها للتصرف وبغية تحقيق المقاربة، ينبغي تصنيف العملية على أنها متوقفة عندما يتم للتصرف بها أو عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع.

استنتاج ٦٥ يتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٥ أيضاً منهجا مختلفا عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً عند تلبية معايير للتصنيف كموقف بعد انقضاء المدة ولكن قبل إصدار البيانات المالية. ويطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بعض الإفصاحات، إلا أنه لا يتم عرض المكون كعملية متوقفة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ تصنيف المكون على أنه متوقف.

استنتاج ٦٦ يعتقد المجلس أنه، بالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، ينبغي أن لا يتم تصنيف المكون على أنه متوقف في البيانات المالية ما لم يلبي معايير تصنيفه على أنه كذلك في تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج ٦٧ فيما يخص تعريف العملية المتوقفة، اقترحت مسودة العرض ٤ تبني تعريف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ للعملية المتوقفة. وناقش المجلس أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ لا يمكن أن تكون هناك معاملات تصرف لا تلي، رغم احتمال أن يكون لها أثر على العمليات المستمرة في المنشأة، معايير تصنيفها كمشاغل متوقف. على سبيل المثال، قد تتصرف المنشأة بحصة كبيرة، ولكن ليس جميع وحدات توليد الناتج الخاصة بها العاملة في منطقة جغرافية محددة. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٥، قد لا يلبي هذا تعريف العملية المتوقفة. بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، قد يصبح ذلك إذا تم تلبية المعايير ذات الصلة.

استنتاج ٦٨ إلا أن الأغلبية الكبيرة من المجولين على مسودة العرض ٤ لم يوافقوا على هذا الاقتراح، وقد فضلوا بدلاً من ذلك الاحتفاظ بالمعيار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأن العملية للمتوقفة ينبغي أن تكون خطأ رئيسياً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات.

استنتاج ٦٩ أعاد المجلس النظر في المسألة في ضوء الملاحظات التي تم استلامها واستنتج بأن حجم الوحدة التي يمكن تصنيفها على أنها متوقفة وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ كان صغيراً جداً، مما يؤدي إلى أن المعلومات المقدمة من خلال العرض المنفصل للعمليات المتوقفة قد لا تكون ذات فائدة بالقدر الممكن.

استنتاج ٧٠ أشار المجلس أيضاً إلى أن فريق عمل القضايا المستجدة التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية يدرس المشاكل العملية التي نشأت في تنفيذ معايير للعمليات المتوقفة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. ويدرس فريق عمل القضايا المستجدة بالتحديد ما يلي (أ) التقلبات النقدية من المكون الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار في تحديد ما إذا تم أو سيتم إلغاء للتقلبات النقدية من العمليات المستمرة في المنشأة (ب) أنواع المشاركة المستمرة التي تشكل للمشاركة المستمرة الهامة في عمليات مكون للتصرف. ونتيجة لهذه المشاكل العملية، استنتج المجلس أيضاً أنه لم يكن من المناسب تغيير تعريف العملية المتوقفة بطريقة كان من المحتمل أن تسبب في الممارسة نفس المشاكل التي ظهرت بموجب معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

استنتاج ٧١ لذلك قرر المجلس الاحتفاظ بالمعيار في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأنه ينبغي أن تكون العملية المتوقعة عبارة عن خطر رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، مشيراً أن هذا سيتضمن عمليات قد يكون تم استئثارها من التعريف الأمريكي قبل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الذي استند إلى قطاع لإلاغ معين. غير أن المجلس يعتبر هذا كإجراء مؤقت وبني للتعامل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف متقارب خلال وقت قصير نسبياً.

استنتاج ٧٢ أخيراً، درس المجلس ما إذا كانت للشركات التابعة المشتركة حديثاً والتي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي تصنيفها دائماً على أنها متوقعة. واستنتج المجلس أنه ينبغي تصنيفها على أنها كذلك لأنه لا يتم التصرف بها لأحد الأسباب التالية:

(أ) تكون الشركة التابعة في خط أعمال مختلف عن المنشأة، لذلك فإن التصرف بها مشابه للتصرف بخط رئيسي من الأعمال.

(ب) يشترط أن يتم التصرف بالشركة التابعة من قبل منظمين لأنه يكون لدى المنشأة خلافاً لذلك الكثير من نوع محدد من العمليات في منطقة جغرافية محددة. وفي مثل هذه الحالة، يجب أن تكون للشركة التابعة عبارة عن عملية هامة.

عرض العمليات المتوقعة

استنتاج ٧٣ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ عرض نتائج العملية المتوقعة كمكون منفصل في بيان الدخل (صافي ضريبة الدخل) لجميع الفترات المعروضة.

استنتاج ٧٤ لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ عرض نتائج العملية المتوقعة كـمبلغ صافي في متن بيان الدخل، ويتم بدلاً من ذلك الإفصاح عن بنود محددة إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

استنتاج ٧٥ لاحظ المجلس في مسودة العرض ٤ أنه كان يدرس عرض العمليات المتوقعة في بيان الدخل في مشروعته حول الإبلاغ عن الدخل الشامل وأنه لم يرغب في أن يحكم مسبقاً على نتيجة ذلك المشروع من خلال تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٥ فيما يخص العناصر التي ينبغي الإفصاح عنها. ونظراً لأن المشروع حول الإبلاغ عن الدخل الشامل سوف أن يكون مكتملاً كما كان متوقعاً مسبقاً، قرر المجلس أن يمشي وفقاً بقراراته حول عرض العمليات المتوقعة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

استنتاج ٧٦ يعتقد المجلس أنه ينبغي إظهار العمليات المتوقعة في قسم من بيان الدخل بشكل منفصل عن العمليات المستمرة بسبب التدفقات النقدية المختلفة المتوقع أن تنشأ من نوعي العمليات. استنتج المجلس أنه يكفي إظهار رقم صافي واحد للعمليات المتوقعة في متن بيان الدخل بسبب محدودية التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع نشوئها من العمليات. لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتحليل المبلغ الصافي المفرد الذي ينبغي عرضه إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

استنتاج ٧٧ وقد أيد أغلبية كبيرة من مجاوبي مسودة العرض ٤ هذا العرض.

الترتيبات الإنتقالية

استنتاج ٧٨ لاحظ لبعض في ردهم مسودة العرض ٤ أنه قد يكون هناك صعوبات في الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بئر رجعي. وافق المجلس على أن الفهم التحليلي قد يرتبط بتحديد التاريخ الذي نلبي فيه الأصول أو مجموعات التصرف معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وقيمتها العادلة في ذلك التاريخ. قد تنشأ المشكلات أيضا في فصل نتائج العمليات التي تكون قد صُنفت كعمليات متوقفة في فترات سابقة والتي تم إلغاؤها الإقرارف بها بالكامل قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار.

استنتاج ٧٩ لذلك قرر المجلس اقتضاء تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بئر مستقبلي وأن يتيح للتطبيق بئر رجعي فقط عندما يتم الحصول على المعلومات الضرورية في الفترات السابقة المعنية.

المصطلحات

استنتاج ٨٠ ظهرت خلال وضع هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قضيتين فيما يخص المصطلحات:

(أ) استخدام مصطلح "مُحتَمَل" و

(ب) استخدام مصطلح "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

استنتاج ٨١ في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، بوصف المصطلح "مُحتَمَل" على أنه يشير إلى بيع مستقبلي من "المُحتَمَل أن يحدث". ولأغراض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتم تعريف مصطلح "مُحتَمَل" على أن "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" ولتحقيق المقاربة حول نفس المعنى كما هو في بيان معايير المحاسبة ١٤٤ ولتحاشي استخدام المصطلح "مُحتَمَل" بمعاني مختلفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستخدم هذا المعيار عبارة "مُحتَمَل جدا". ويعتقد المجلس أن عبارة "مُحتَمَل بشكل كبير" تنطوي على احتمالية أكبر بكثير من عبارة "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" وأنها تنطوي على نفس احتمالية عبارة مجلس معايير المحاسبة المالية "مُحتَمَل أن يحدث". وهذا يتسجم مع استخدام المجلس لعبارة "مُحتَمَل جدا" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج ٨٢ إن أساس لقياس "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع" المستخدم في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ هو نفس أساس القياس "معر البيع الصافي" المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو صادر في ١٩٩٨). ويورد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تعريف القيمة للعادلة للأصل على أنها "المبلغ الذي يمكن به شراء أو بيع ذلك الأصل في معاملة حالية بين طرفين راغبين، عدا عن البيع الإيجاري أو للتصفية"، وتعريف التكاليف حتى البيع على أنها "التكاليف المُنزلة المباشرة لتنفيذ بيع معين، أي التكاليف التي تنتج مباشرة من معاملة البيع وتكون أساسية فيها والتي لم يكن سيتم تكبدها من قبل المنشأة لو لم يتم اتخاذ قرار البيع". ويورد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تعريف سعر البيع الصافي على أنه المبلغ الذي يمكن لأصول عليه من بيع أصل معين في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منه تكاليف التصرف. أما تكاليف التصرف فهي عبارة عن تكاليف متزايدة تُنسب مباشرة إلى التصرف بأصل معين، باستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبة الدخل.

استنتاج ٨٣ اعتبر المجلس أن استخدام عبارة "معر البيع الصافي" يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إلا أنه لاحظ أن مصطلح "القيمة للعادلة" مستخدم في العديد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واستنتج المجلس أنه من الأفضل استخدام نفس العبارة كما في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ليكون من الواضح أنه تم تحقيق المقاربة حول هذه النقطة وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بحيث تتسجم المصطلحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مع المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. لذلك، فإن التعديل الهام الذي تم إجرائه من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يستبدل "معر البيع الصافي" بعبارة "القيمة للعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤

- استنتاج ٨٤ فيما يلي للتغييرات الرئيسية عن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤:
- (أ) توضيح بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يعاد تصنيفها على أنها متداولة حتى تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة "استنتاج ١٠").
 - (ب) يتم شمل الشهرة والأصول المالية بموجب عقود الإيجار في نطاق أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "استنتاج ٨ - استنتاج ١٤").
 - (ج) يتم استثناء الأصول غير المتداولة المسجلة بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في فسي عمليات الربح أو الخسارة من أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "استنتاج ٨ - استنتاج ١٤").
 - (د) تتم معاملة الأصول التي يعاد تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، على حد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بشكل منسجم مع الأصول التي لم يتم إعادة تقييمها سابقاً (الفقرتان "استنتاج ٤٧ واستنتاج ٤٨").
 - (هـ) ينسجم تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف مع ترتيب تخصيص خسائر انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرات "استنتاج ٣٩ - استنتاج ٤١").
 - (و) تم إضافة المعيار الذي يفيد أنه ينبغي أن تكون العملية المتوقعة عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ (الفقرات "استنتاج ٦٧ - استنتاج ٧١").
 - (ز) يمكن عرض العمليات المتوقعة في متن بيان الدخل كمبلغ واحد (الفقرات "استنتاج ٧٣ - استنتاج ٧٧").

مقارنة مع الجوانب ذات الصلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤

استنتاج ٨٥ يوضح الجدول التالي مدى المقارنة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤:

المتطلب	مدى المقارنة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤
النطاق	بعض الاختلافات في النطاق التي تنشأ من الاختلافات الأخرى بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.
معيار التصنيف كاحتفظ به برسم البيع	مقارنة كاملة.
معاملة الأصول التي سيتم تبادلها	مقارنة كاملة إذا تم صياغة مقترحات مجلس معايير المحاسبة المالية حول تبادل الأصول غير النقدية بشكلها النهائي.
معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها	مقارنة كاملة.
القياس عند التصنيف الأولي	مقارنة، عدا عن فروقات التبادل التركمية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية التي يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً وليس بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.
القياس اللاحق	مقارنة من حيث المبادئ، لكن تنشأ بعض الاختلافات من المتطلبات المختلفة حول القيود العكسة لانخفاضات القيمة السابقة.
التعديلات على خطة البيع	مقارنة حول إعادة التصنيف والقياس، باستثناء الاختلافات التي تنشأ من المتطلبات المختلفة حول القيود العكسة لانخفاضات القيمة السابقة.
عرض الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	مقارنة كاملة.
تعريف العملية المتوقعة	ليست مقارنة ولكن المجلس ينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف مقارب خلال وقت قصير نسبياً.
توقيت تصنيف العملية على أنها متوقعة	مقارنة كاملة.
عرض العملية المتوقعة	مقارنة باستثناء أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يتطلب عرض الأرباح قبل وبعد الضريبة في متن بيان الدخل كما يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عرض ربح ما بعد الضريبة فقط (رغم أن الفصل هو أمر مسموح به).

الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هـ

معارضة السيد أنطوني تي. كوب وهاري كيه. شميد

أراء ١ اعترض كل من السيد كوب والسيد شميد على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هـ.

معارضة السيد أنطوني تي. كوب

أراء ٢ أبدى السيد كوب اعتراضه لأنه يعتقد أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يخفق في تلبية احتياجات المستخدمين بشكل كامل في هذا المجال المهم.

أراء ٣ وعندما قرر المجلس تنفيذ هذا المشروع، كان لديه هدفان - تحسين قدرة المستخدمين على تقييم مبلغ وتوقيت وشكوك التفتقات النقدية المستقبلية، وتحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إن القدرة على تحديد الأصول (أو مجموعات الأصول) التي سيتم استرداد قيمها بشكل رئيسي من خلال البيع وليس من خلال العمليات لها مدلولات ضمنية هامة فيما يخص التفتقات النقدية المستقبلية. وعلى نحو مماثل، يُمكن العرض المنفصل للعمليات المتوقعة المستخدمة من تمييز تلك الأجزاء من مؤسسة عمل ما التي لا تساهم في التفتقات النقدية المستقبلية.

أراء ٤ تم التأكيد على أهمية تحديد وفصل هذه العناصر في تقرير اللجنة الخاصة حول الإبلاغ المالي التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين - لجنة جنكز) في العام ١٩٩٤. ولوصى تقرير لجنة جنكز، وهو لدراسة الإستطلاعية الأكثر شمولاً ورسمية لاحتياجات المستخدمين لغاية الآن، بما يلي:

يدين توسيع تعريف العمليات المتوقعة] ليشمل كافة العمليات المتوقعة الهامة التي يمكن تمييز أسلوبها ونتائج عملياتها وأنشطتها مادياً وتشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير حول مؤسسات الأعمال.

وكانت الأقسام التي تتناول العمليات المتوقعة من بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإجابة المباشرة لمجلس معايير المحاسبة المالية على هذه التوصية.

أراء ٥ وبالفعل بدا أن المجلس موافق في مدلولاته الأولية. حيث صرح بما يلي في مسودة العرض ٤:

استنتج [المجلس] أيضاً بأن تعريف العمليات المتوقعة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يؤدي إلى عرض المزيد من المعلومات المفيدة والإفصاح عنها لمجموعة واسعة من العمليات أكثر مما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وتعتبر تلك المعلومات مهمة للمستخدمين في تقييمهم لمبلغ وتوقيت وشكوك التفتقات النقدية المستقبلية.

ويوافق السيد كوب على ذلك النص.

أراء ٦ إلا أن المجلس قرر في النهاية أن يستبقى على التعريف في معيار المحاسبة الدولي ٣٥، وبالتالي أخفق في تحقيق المقاربة حول نقطة مهمة في مشروع تم تصميمه لتحقيق مثل هذه المقاربة، كما أخفق في الإستجابة إلى حاجات المستخدمين المنصوص عليها.

أراء ٧ إن السبب المقدم لإجراء المجلس هو أن مشاكل التنفيذ فيما يخص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قد ظهرت في الولايات المتحدة. (يبدو أن معظم هذه المشاكل ترتبط بالإرشادات المتعلقة بالتعريف في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، أكثر من كونها ترتبط بالتعريف نفسه). ويصف المجلس في الفقرة "استنتاج ٧١" إجراءه على أنه إجراء مؤقت، ويخطط للعمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية

للوصول فوراً إلى حل مقارب. ومن وجهة نظر السيد كروب، كان سيكون من الأفضل التوصل إلى مقاربة أولاً، من ثم التعامل مع أي مشاكل تنفيذ بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية.

معارضة السيد هاري كيه. شميد

أراء ٨٤ فيما يلي الأسباب الرئيسية لمعارضة السيد شميد:

- (أ) ينبغي أن لا يتوقف استهلاك / إطفاء الأصول غير المتدولة التي لا تزال قيد الاستخدام للفعال فقط بسبب قرار الإدارة بيع الأصول الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل؛ و
- (ب) ينبغي أن لا يستند قياس الأصول إلى قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل، ويتطلب معيار قائم بشكل كبير على أساس الأحكام.

أراء ٩٤ يعتقد السيد شميد بأن عدم استهلاك / إطفاء الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكنها لا تزال قيد الاستخدام للفعال هو أمر خاطئ من حيث المفهوم ويؤدي بشكل خاص إلى مشاكل للمعاملات المتوقعة لأن مثل هذه المعاملات تمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من المعاملات. ولا يقبل السيد شميد بأن يكون القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل بديلاً للاستهلاك لأنه في أغلب تلك الحالات، ستكون القيمة العادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل لأن القيمة للعلة لمجموعات التصرف هذه سوف تعكس على الأغلب للشهرة المولدة داخلياً. لذلك، ستبقى ببساطة الأصول غير المتدولة في مجموعات التصرف هذه بمبالغها المسجلة حتى لو أنها لا تزال قيد الاستخدام للفعال، لمدة سنة واحدة أو حتى أكثر. بالإضافة لذلك، أن يكون الربح الصافي المبين بشكل منفصل في بيان الدخل للمعاملات المتوقعة ذو معنى لأنه لا يتم خصم تكاليف الاستهلاك / الإطفاء للاستخدام المستمر للأصول ولا يمكن مقارنة هذا الربح مع المعلومات المعاد عرضها في الفترات المقارنة التي تم فيها تحميل الاستهلاك.

أراء ١٠٤ يستند التصنيف المقترح "محتفظ به برسم البيع" والقياس الناتج للأصول غير المتدولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها كذلك على أساس قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل والذي يتطلب أحكاماً مفصلة (متعلقة بسوء الاستخدام) لتعريف التصنيف ووضع الحدود الزمنية التي يمكن لهذه الأصول أن تبقى خلالها ضمن التصنيف. ومن وجهة نظر السيد شميد تتمثل النتيجة النهائية في وضع معيار مفصل بشكل واسع وقائم على أساس الأحكام.

أراء ١١٤ يعتقد السيد شميد أنه كان من الممكن إيجاد حل أكثر ببساطة ودقة عن طريق إيجاد فئة خاصة من الأصول غير المتدولة التي ستم سحبها من الاستخدام الفعلي. وكان من البساطة بمكان تطبيق مفهوم "سحبها من الاستخدام الفعلي" وكان سيتم إلغاء نوايا الإدارة من المعيار. ويتم تطبيق التصنيف بالتساوي على أي شكل من أشكال التصرف (البيع، التنازل، التبادل، التحويل ... الخ)، ولا تكون الأحكام المفصلة (مضادة لسوء الاستخدام) ولا للتوضيحات ضرورية، ويكون المعيار أبسط وقائم على أساس مبدأ واضح وغير مبهم. ولا يتفق السيد شميد، عند هذه النقطة، مع الاستنتاجات الواردة في الفقرة "استنتاج ١٨" بأن تصنيف "المسحب من الاستخدام الفعلي" لا يتطلب معياراً أقل لدفعه مما تتطلب فئة "الأصول المحتفظ بها برسم البيع".

أراء ١٢ يتفق السيد شميد مع الفقرة 'استنتاج ١٢' من أساس الاستنتاجات، لكن من أجل تقديم معلومات حول البيع المقصود للأصول غير المتداولة، لا سيما العمليات المتوقفة، كان من الممكن طلب تقديم الإفصاح حالما يصبح من المحتمل بيع هذه الأصول، حتى لو كانت لا تزال قيد الاستخدام الفعلي.

أراء ١٣ يؤيد السيد شميد تماماً السعي، حيثما أمكن، إلى تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، لكن فقط إذا كان حلّ المقاربة ذو جودة عالية، وهو يعتقد أن الحال ليس كذلك في هذا المعيار للأسباب المقدمة.

المحتويات

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"

- مثال ١-٣ التوفر الفوري للبيع (فقرة ٧)
- مثال ٤ استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (فقرة ٨)
- مثال ٥-٧ الاستثناءات من معيار أن البيع ينبغي أن يتوقع استكماله خلال سنة واحدة (الفقرتان ٨ و ١٠)
- مثال ٨ تحديد ما إذا تم التنزل عن الأصل (الفقرتان ١٣ و ١٤)
- مثال ٩ عرض العملية المتوقعة التي تم التنزل عنها (الفقرة ١٣)
- مثال ١٠ تخصيص خسائر الخفض للقيمة من مجموعة التصرف (الفقرة ٢٣)
- مثال ١١ عرض الصلبيات المتوقعة في بيان الدخل (الفقرة ٣٨)
- مثال ١٢ عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة ٣٨)
- مثال ١٣ قياس وعرض الشركات التابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرتان ١١ و ٣٨)
- مثال ١٣ الإرشادات حول تأثير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إرشادات التنفيذ حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنها ليس جزءاً منه.

التوفر الفوري للبيع (الفقرة ٧)

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يتوفر للبيع الفوري في وضعه الحالي رهناً فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو مجموعات التصرف) (الفقرة ٧). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى مشتري معين في وضعه الحالي. توضح الأمثلة ١-٣ الحالات التي يتم فيها تلبية أو عدم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧.

المثال ١

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسي وقد بدأت إجراءات لتحديد المشتري.

(أ) تنوي المنشأة تحويل المبنى إلى مشتري معين بعد إخلائه. ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادي ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول. ويتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإنزالم بالخطأ.

(ب) مستمر المنشأة باستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسي. ولا تنوي المنشأة تحويل المبنى للقائم إلى مشتري معين إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد (وإخلاء المبنى القائم). ويثبت التأخير في وقت تحويل المبنى للقائم الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد، حتى لو تم الحصول مبكراً على إنزالم شراء مؤكد للتحويل المستقبلي للمبنى للقائم.

المثال ٢

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشتري. وفي تاريخ الإنزالم بالخطأ، يوجد سجل من طلبات العملاء غير المكتملة.

(أ) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع مع عملياته. وسيتم تحويل أي طلبات عملاء غير مكتملة في تاريخ البيع إلى المشتري. ولن يؤثر تحويل طلبات العملاء غير المكتملة في تاريخ البيع على توقيت تحويل المرفق. وسيتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإنزالم بالخطأ.

(ب) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع، ولكن دون عملياته. ولا تنوي المنشأة تحويل المرفق إلى مشتري معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات المرفق وإلغاء سجل طلبات العملاء غير المكتملة. ويثبت التأخير في وقت تحويل المرفق الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المرفق غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم

تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إيقاف عمليات المرفق، حتى لو تم الحصول مبكراً على
إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلي للمرفق.

المثال ٣

منشأة تشتري عن طريق غلق الرهن ممتلكات تشمل أرض ومباني تنوي بيعها.

(أ) لا تنوي المنشأة تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد انتهاءها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع
الممتلكات، ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي تحدده المنشأة (البيع) بأن الممتلكات غير
متوفرة للبيع الفوري، ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الانتهاء من أعمال التجديد وتصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكن قبل الحصول
على إلتزام مؤكد بالشراء، تترك المنشأة الأضرار البيئية التي تحتاج لحلول. لا زالت المنشأة تنوي
بيع الممتلكات، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد إنجاز
الحل. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على الإلتزام مؤكد
بالشراء بأن الممتلكات غير متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧، ويتم إعادة
تصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة ٢٦.

استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة ٨)

المثال ٤

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع،
يجب أن يكون محتملاً جداً (الفقرة ٧)، ويجب أن يتوقع أن يكون نقل ملكية الأصل (أو مجموعة التصرف)
مؤهلاً للإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة (الفقرة ٨). ولا يتم تلبية ذلك المعيار في الحالات التالية،
على سبيل المثال:

(أ) منشأة هي عبارة عن شركة لإيجارات وتمويل تجارية تحتفظ بمعدات برسم البيع أو الإيجار توقفت عن
تأجيرها مؤخراً ولم يتم بعد تحديد الشكل النهائي لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير).

(ب) منشأة ملتزمة بخطة "بيع" ممتلكات قيد الاستخدام، ومحاسبة تحويل الممتلكات على أنه بيع وإعادة
استئجار تمولي.

إستثناءات من المعيار الوارد في الفقرة ٨

ينطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ في حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد)
الفترة المطلوبة لإكمال بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) بسبب أحداث أو ظروف خارج
سيطرة المنشأة وتم تلبية شروط محددة (الفقرتان ٩ و ١). وتوضح الأمثلة ٥-٧ تلك الحالات.

المثال ٥

منشأة في مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة تصروف تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنظمة. ويتطلب البيع مواصفة هيئة تنظيمية من الممكن أن تمتد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك المواصفة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على الالتزام مؤكد بالشراء. إلا أن الالتزام للشراء المؤكد يكون محتمل جدا خلال سنة واحدة. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب (١) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٦

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع في وضعه الحالي وتصنيف المرفق على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ. وبعد الحصول على الالتزام مؤكد بالشراء، يحدد فحص المشتري للممتلكات الأضرار البيئية التي لم يعلم بوجودها مسبقاً. والمنشأة مطالبة من قبل المشتري بإصلاح الضرر مما سيحدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. إلا أن المنشأة بدأت بإجراءات لإصلاح الضرر، ومن المحتمل جدا حدوث إصلاح مرض للأضرار. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب (١) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٧

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ.

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية، تدهورت أوضاع السوق التي كانت قائمة في تاريخ تصنيف الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به برسم البيع، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة. وخلال تلك الفترة، أصدرت المنشأة بيئلت استرجاع لكنها لم تتسلم أي عروض معقولة لشراء الأصل، وردا على ذلك قامت بتخفيض السعر. واستمر التداول للنشاط للأصل بسعر معقول نظرا للتخبر في أوضاع السوق، لذلك يتم تلبية المعايير في الفقرتين ٧ و ٨. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب (ج) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. وفي نهاية فترة السنة الواحدة الأولية، يبقى الأصل مصنفًا على أنه محتفظ به برسم البيع.

(ب) خلال فترة السنة الواحدة التالية، تدهورت أوضاع السوق أكثر، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة. وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر. ويستمر الاحتفاظ بالأصل على أنه برسم البيع، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية. وفي تلك الحالة، يثبت عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفوري كما تقتضي الفقرة ٧. بالإضافة لذلك، تتطلب الفقرة ٨ أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. لذلك لا يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ب (ج) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. ويتم إعادة تصنيف الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفقرة ٢٦.

تحديد ما إذا تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتان ١٣ و ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية متطلبات معاملة الأصول على أنها متنازل عنها. ويوضح المثال ٨ متى لا يتم التنازل عن الأصل.

المثال ٨

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها انخفض. إلا أنه سيتم المحافظة على الورشة في حالة قابلية للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد استخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب. لا تعتبر الورشة على أنها تم التنازل عنها.

عرض العملية المتوقفة التي تم التنازل عنها

تمنع الفترة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها محتفظ بها برسم البيع. لكن إذا كانت الأصول التي سيتم التنازل عنها عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، يتم الإبلاغ عنها في العمليات المتوقفة في التاريخ الذي يتم فيه التنازل عنها. ويوضح المثال ٩ هذا الأمر.

المثال ٩

قررت منشأة معينة في تشرين الأول ٢٠٠٥ التنازل عن جميع معامل القطن التي تمتلكها، والتي تشكل خط رئيسي من الأعمال. ويتوقف العمل بأكمله في معامل القطن خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، يتم معاملة الإنتاج والنفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١، تتم معاملة الإنتاج والنفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات متوقفة وتقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف

تقتضي الفترة ٢٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تؤدي خسارة انخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) معترف به لمجموعة تصرف معينة إلى تخفيض (أو زيادة) المبلغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بترتيب التخصيص المبين في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤). يوضح المثال ١٠ تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة للتصرف.

المثال ١٠

منشأة تخطط للتصرف في مجموعة من أصولها (كبيع أصول). وتشكل الأصول مجموعة تُصرف، ويتم قياسها كما يلي:

المبلغ المسجل في تاريخ الإبلاغ قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة ^(١)	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة	
١,٥٠٠	١,٥٠٠	الشهرة
٤,٦٠٠	٤,٦٠٠	للممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بالمبلغ المعاد تقييمها)
٥,٧٠٠	٥,٧٠٠	للممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بسعر التكلفة)
٢,٢٠٠	٢,٤٠٠	للمخزون
١,٥٠٠	١,٨٠٠	الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
١٤,٩٠٠	١٦,٥٠٠	المجموع

^(١) يتم التعبير في هذه الإرشادات عن المبالغ النقدية بـ "وحدات عملة".

تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ وحدة عملة (١٦,٥٠٠ وحدة عملة - ١٤,٩٠٠ وحدة عملة) مباشرة قبل تصنيف مجموعة للتصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

تقدر المنشأة القيمة للعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة للتصرف بقيمة ١٢,٥٠٠ وحدة عملة. ولأن المنشأة تقيس مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو القيمة للعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، تعترف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة بقيمة ١,٩٠٠ وحدة عملة (١٤,٩٠٠ وحدة عملة - ١٣,٥٠٠ وحدة عملة) عند تصنيف المجموعة بشكل أولي على أنها محتفظ بها برسم البيع.

يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها متطلبات قياس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك لا يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة للمخزون والأصول المالية المتوفرة برسم البيع. ويتم تخصيص الخسارة للأصول الأخرى حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤).

ويمكن توضيح التخصيص كما يلي:

المبلغ المسجل بعد تخصيص خسارة انخفاض القيمة وحدة عملة	خسارة انخفاض القيمة المخصصة وحدة عملة	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الاحتفاظ برسم البيع وحدة عملة	
٠	(١,٥٠٠)	١,٥٠٠	الشهرة
٣,٨٣٥	(١٦٥)	٤,٠٠٠	الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بالمبالغ المعد تقييمها)
٥,٤٦٥	(٢٣٥)	٥,٧٠٠	الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بسعر التكلفة)
٢,٢٠٠	-	٢,٢٠٠	المخزون
١,٥٠٠	-	١,٥٠٠	الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
١٣,٠٠٠	(١,٩٠٠)	١٤,٩٠٠	المجموع

أولاً، تخفيض خسارة انخفاض القيمة أي مبلغ للشهرة. من ثم يتم تخصيص الخسارة المتبقية للأصول الأخرى
على أساس تسلسلي على المبالغ المسجلة لتلك الأصول.

عرض العمليات المتوقعة في قائمة الدخل

تقتضي الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد في متن بيان الدخل للعمليات المتوقعة مع تحليل في الملاحظات أو قسم من بيان الدخل منفصلاً عن العمليات المستمرة. يوضح المثال ١١ كيف يمكن تلبية هذه المتطلبات.

المثال ١١

مجموعة XYZ - بيان الدخل للسنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (يوضح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة) (بالآلاف من وحدات العملة)

١٠٢٠	٢٠٢٠	العمليات المستمرة
x	x	الإيراد
(x)	(x)	تكلفة المبيعات
x	x	الربح الإجمالي
x	x	دخل آخر
(x)	(x)	تكلفة التوزيع
(x)	(x)	مصاريف إدارية
(x)	(x)	مصاريف أخرى
(x)	(x)	تكاليف التمويل
x	x	حصة الشركات الزميلة من الربح
x	x	الربح قبل الضريبة
(x)	(x)	مصرف ضريبة الدخل
x	x	ربح الفترة من العمليات المستمرة
		العمليات المتوقعة
x	x	ربح الفترة من العمليات المتوقعة (١)
x	x	ربح الفترة
		منسوبة إلى:
x	x	أصحاب حقوق الملكية في لشركة الأم
x	x	حقوق الأقلية
x	x	

(١) يتم تقديم التحليلات المطلوبة في الملاحظات.

عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع

تقتضي الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسوم البيع وأصول مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. كما يتم أيضاً عرض إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ولا يتم معاملة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها ك مبلغ واحد. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

المثال ١٢

في نهاية عام ٢٠٠٥، تقرر المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر). ويتخذ التصرف، الذي يابى المعايير في الفقرتين ٧ و ٨ ويتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسوم البيع، شكل مجموعتي تصرف، على النحو التالي:

المبلغ المسجل بعد تصنيف الاحتفاظ برسوم البيع		
مجموعة للتصرف ١: وحدة عملة	مجموعة للتصرف ٢: وحدة عملة	
٤,٩٠٠	١,٧٠٠	ممتلكات ومصالح ومعدات
١,٤٠٠ ^(١)	—	أصول مالية متوفرة برسوم للبيع
(٢,٤٠٠)	(٩٠٠)	الإلتزامات
٣,٩٠٠	٨٠٠	صافي المبلغ المسجل لمجموعة التصرف
(١) تم الاعتراف بمبلغ ٤٠٠ وحدة عملة متعلق بهذه الأصول مباشرة في حقوق الملكية.		

إن عرض مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع يمكن أن تظهر على النحو التالي في الميزانية العمومية للمنشأة:

٢ × ٠٤	٢ × ٠٥	الأصول
		الأصول غير المتداولة
×	×	أ.أ.أ
×	×	ب.ب.ب
×	×	ج.ج.ج
×	×	
×	×	الأصول المتداولة
×	×	د.د.د
×	×	هـ.هـ.هـ
×	×	
—	٨,٠٠٠	الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع
×	×	
×	×	مجموع الأصول

...يبيع

...يتبع

٤×٢٠	٥×٢٠	
		حقوق الملكية والإلتزامات
		حقوق الملكية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في
		الشركة الأم
x	x	و.و.و
x	x	ز.ز.ز
		المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية المتتلفة
-	٤٠٠	بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
x	x	
x	x	حقوق الأقلية
x	x	مجموع حقوق الملكية
		الإلتزامات غير المتداولة
x	x	ح.ح.ح
x	x	ط.ط.ط
x	x	ي.ي.ي
x	x	
		الإلتزامات المتداولة
x	x	ك.ك.ك
x	x	ل.ل.ل
x	x	م.م.م
x	x	
-	٢,٢٠٠	الإلتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة
x	x	المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع
x	x	
x	x	مجموع الإلتزامات
x	x	مجموع حقوق الملكية والإلتزامات

إن متطلبات عرض الأصول (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في نهاية فترة الإبلاغ لا تنطبق بأثر رجعي. لذلك لا يتم إعادة عرض الميزانيات العمومية المقارنة لأي فترات سابقة.

قياس وعرض الشركات التابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المشتراة بهدف البيع من التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "مبيانات مالية الموحدة والممنصلة". لكن إذا استوفت للمعايير في الفقرة ١١، فإنه يتم عرضها كمجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

المثال ١٣

تشتري المنشأة (أ) المنشأة (ح) التي هي شركة قابضة ذات شركتين تابعتين، ق و ٢. ويتم شراء الشركة التابعة ق ٢ حصرياً بهدف بيعها وهي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ووفقاً للفقرة ٣٢ (ج)، تكون لشركة التابعة ق ٢ هي أيضاً عميلة متوقفة.

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحا منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة في ٢ هي ١٣٥ وحدة عملة. وتحسب المنشأة (أ) الشركة التابعة في ٢ كما يلي:

- تقىس الشركة (أ) مبدئيا الإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة في ٢ بالقيمة العادلة، مثلا ٤٠ وحدة عملة.
- تقىس الشركة (أ) مبدئيا الأصول المشتراة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة في ٢ (١٣٥ وحدة عملة) زائد لقيمة العادلة للإلتزامات القابلة للتحديد (٤٠ وحدة عملة)، أي (١٧٥ وحدة عملة).
- في تاريخ الميزانية العمومية، تعيد الشركة (أ) قىس مجموعة التصرف بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، مثلا ١٣٠ وحدة عملة. ويتم إعادة قىس الإلتزامات وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية المعمول بها، مثلا ٣٥ وحدة عملة. ويتم قىس إجمالي الأصول بما يلي: ١٣٠ وحدة عملة + ٣٥ وحدة عملة، أي ١٦٥ وحدة عملة.
- في تاريخ الميزانية العمومية، تعرض الشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى في بياناتها المالية الموحدة كما هو موضح في المثال ١٢ "عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع"، و
- في بيان الدخل، تعرض الشركة (أ) مجموع ربح أو خسارة بعد الضريبة للشركة التابعة في ٢، وربح أو خسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القىس لللاحق للشركة التابعة في ٢ التي تسوي إعادة القىس لمجموعة التصرف من ١٣٥ وحدة عملة إلى ١٣٠ وحدة عملة.

إن التحليل الإضافي للأصول والإلتزامات أو التغير في قيمة مجموعة التصرف هو امر غير مطلوب.

الإرشادات حول أثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤)، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

يتضمن كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تغييرات تنشأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على النحو التالي:

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "لخفض قيمة الأصول" كما هو موضح أدناه .

تم استبدال جميع الإشارات إلى "سعر البيع الصافي" بـ "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

وتم تعديل الفقرة ٢ بحيث تنص على ما يلي:

٢ يتم تطبيق هذا المعيار في محاسبة تخفيض للقيمة لجميع الأصول، عدا عن:
(أ).....

(١) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا

للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة تصريف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) لأن المعايير الحالية المطبقة على هذه الأصول تحتوي متطلبات الإعراف بهذه الأصول وقياسها.

تم تعديل الفقرة ٦ بحيث تنص على ما يلي:

...
وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تكافلات نقدية واردة من الإستخدام المستمر وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التكافلات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.

...

تم إضافة تدبير إلى آخر جملة من الفقرة ١٢ (و) كما يلي:

• ما إن يابى الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، فإنه يتم استثنائه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ويتم محاسبته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" كما هو مبين أدناه.

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣... على سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:

أ ...

ح الأصول غير الملموسة غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

تم تعديل الفقرة ٩٧ بحيث تنص على ما يلي:

٩٧ يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يصنف فيه الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والتاريخ الذي يتم فيه إلغاء الاعتراف بالأصل - أيهما يأتي أولاً.

تم تعديل الفقرة ١١٧ بحيث تنص على ما يلي:

١١٧ ... لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو عمر إنتاجي محدد عندما لا يتم استخدام الأصل غير الملموس بعد ذلك، ما لم يتم استهلاك الأصل بالكامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله ضمن مجموعة التصرف التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

تم تعديل الفقرة ١١٨ (أ) - (ب) بحيث تنص على ما يلي:

(ب) الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع أو المشمولة ضمن مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وعمليات التصرف الأخرى.

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال" كما هو مبين أدناه:

تم تعديل الفقرة ٣٦ بحيث تنص على ما يلي:

٣٦ تخصص المنشأة المشتريّة، في تاريخ الاندماج بالشراء، تكلفة اندماج الأعمال عن طريق الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد والالتزامات والطلبات الطارئة للمنشأة المشتراة والتي تلبي معايير الإعتراف في الفقرة ٣٧ بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ، عدا عن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعماليات المتوقّفة"، (التي سيتم الإعتراف بها بالقيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع. أي اختلافات ...

تم تعديل الفقرة ٧٥ (ب) و (د) بحيث تنص على ما يلي:

(ب) للشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة ضمن مجموعة تصصرف معينة تلبي، عند الاندماج بالشراء، معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(د) الشهرة ضمن مجموعة تصصرف معينة مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والشهرة التي يتم إلغاء الإعتراف بها خلال الفترة دون شملها مسبقاً في مجموعة تصصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية"

تحتوي هذه النسخة على تعديلات أساس الاستنتاجات التي تم إصدارها في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥.

المحتويات

التقارير

مقدمة ١ - مقدمة ٥

مقدمة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

"استكشاف وتقييم الموارد المعنوية"

٢ - ١	الهدف
٥ - ٣	النطاق
٧ - ٦	الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم
٧ - ٦	الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتين ١١ و ١٢
١٤ - ٨	قياس أصول الاستكشاف والتقييم
٨	القياس عند الإعتراف
١١ - ٩	عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم
١٢	القياس بعد الإعتراف
١٤ - ١٣	التقارير في السياسات المحاسبية
١٧ - ١٥	العرض
١٦ - ١٥	تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم
١٧	إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم
٢٢ - ١٨	إنخفاض القيمة
٢٠ - ١٨	الإعتراف والقياس
	تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقييم
٢٢ - ٢١	لتحديد الإنخفاض
٢٥ - ٢٣	الإفصاح
٢٦	تاريخ النفاذ
٢٧	أحكام إنتقالية
	الملاحق

أ المصطلحات المعرفة

ب التحديدات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

موافقة المجلس على تعديلات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والمعيار ٦

أساس الإستنتاجات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية" مبين في الفقرات ٢٧-١ والملحق أ وب. يتسلى جميع الفقرات في الصلاحية، وتبين الفقرات في الخط للفاصل المبادئ الرئيسية، والمصطلحات المعرفة في الملحق أ مطبوعة بالخط المائل عند ظهورها للمرة الأولى في المعيار، وأعطيت للتعريفات الأخرى في قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب أن يقرأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ في سياق هذه وأساس الإستنتاجات والمقدمة للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية وإلزام إعداد وعرض البيانات المالية. يوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عند عدم وجود إرشادات صريحة.

مقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية للأسباب التالية:

(أ) حتى الآن لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول بالتحديد المحاسبة المتعلقة بهذه الأنشطة، وهي مستثاة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". إلى جانب ذلك "الحقوق المعدنية والموارد المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة" مستثاة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، ونوعاً لذلك طلب من المنشأة تحديد سياساتها المحاسبية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية حسب الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

(ب) تختلف الآراء بشأن كيفية محاسبة مصروفات الاستكشاف والتقييم حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) تتنوع الممارسات المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم بموجب متطلبات الهيئات الأخرى التي تضع المعايير، وكثيراً ما تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى للمصروفات التي يمكن اعتبارها متشابهة (على سبيل المثال الممارسات المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(د) إن مصروفات الاستكشاف والتقييم هامة بالنسبة للمنشآت العاملة في الأنشطة الإستراتيجية.

(هـ) هناك عدد متزايد من المنشآت التي تتحمل مصروفات الاستكشاف والتقييم التي تعرض بياناتها المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتوقع أن تتبع المزيد من المنشآت هذا المنهج وذلك ابتداءً من عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٢ أنشأت المنظمة المابقة للمجلس وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية في عام ١٩٩٨ للقيام بالعمل المبني الخاص بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية من قبل للمنشآت العاملة في الأنشطة الإستراتيجية، وفي نوفمبر ٢٠٠٠ نشرت اللجنة التوجيهية ورقة مواضيع هي الصناعات الإستراتيجية.

مقدمة ٣ في يوليو ٢٠٠١ أعلن المجلس أنه سيعيد البدء بالمشروع فقط عندما يسمح وقت جدول الأعمال بذلك، وبالرغم من أن المجلس أدرك أهمية المحاسبة للأنشطة الإستراتيجية بشكل عام فقد قرر في سبتمبر ٢٠٠٢ أنه ليس من المجدي إكمال التحليل المفصل المطلوب لهذا المشروع، والحصول على مدخلات مناسبة من المشاركين، والقيام بالعملية الضرورية للعادية للمجلس في حينه لتنفيذ التغييرات قبل أن تتبنى العديد من المنشآت للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٤ إن أهداف المجلس لهذه المرحلة من مشروع الأنشطة الإستراتيجية تتلخص بما يلي:

(أ) إجراء تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم بدون طلب

تغييرات رئيسية قد تعكس عندما يقوم المجلس بمراجعة شاملة للممارسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

(ب) تحديد الظروف التي يجب فيها على المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم اختبار هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

(ج) الطلب من المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأصول الاستكشاف والتقييم والمستوى للمقيمة عنده هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة ولية خسائر في الإنخفاض في القيمة معترف بها.

الملاح الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٥ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

- (أ) يسمح للمنشأة بتطوير سياسة محاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم بدون الإعتبار بشكل محدد للمتطلبات في الفقرتين ١١ و ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهكذا يمكن للمنشأة التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ الإستمرار في استخدام السياسات المحاسبية المطبقة فوراً قبل تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويشمل ذلك الإستمرار في استخدام ممارسات الإعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات المحاسبية.
- (ب) يتطلب أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم بإداء اختبار لانخفاض قيمة هذه الأصول عندما توجي الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل للأصول قد يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد.
- (ج) يغير الإعتراف بالإنخفاض في القيمة من الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ولكنه يقيس الإنخفاض حسب ذلك المعيار عندما يتم تحديد الإنخفاض.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية"

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد للتقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢ يتطلب المعيار بشكل خاص مايلي:

- (أ) تصنيفات محدودة على الممارسات المحاسبية الحالية لمصروفات الاستكشاف والتقييم.
- (ب) أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم بتقييم هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب هذا المعيار وقولاس أي انخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "لخفض قيمة الأصول".

(ج) إيصاحات تحدد وتوضح المبالغ في البيانات المالية للمنشأة الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية وتساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم مبلغ وتوقيت وتأكد حدوث التغيرات النقدية للمنتجالية من أية أصول استكشاف وتقييم معترف بها.

النطاق

٣ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على مصروفات الاستكشاف والتقييم التي تتحملها.

٤ لا يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للأنواع الأخرى لمحاسبة المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٥ على المنشأة عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المصروفات التي تم تحملها:

- (أ) قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية مثل المصروفات التي تم تحملها قبل أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية لاستكشاف منطقة محددة.
- (ب) بعد إظهار الجدوى الفنية والقائدة التجارية لاستخراج مورد معدني.

الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتين ١١، ١٢

٦ عند تطوير المنشأة لسياستها المحاسبية على المنشأة التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٧ تحدد الفقرتان ١١ و ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ مصادر المتطلبات والإرشادات ذات الصلاحية التي يطلب من الإدارة أخذها في الاعتبار عند تطوير سياسة محاسبية لبند إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على ذلك البند، ومع مراعاة الفقرتين ٩ و ١٠ أنه يستثنى هذا المعيار المنشأة من تطبيق هاتين الفقرتين على سياساتها المحاسبية للإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها.

قياس أصول الاستكشاف والتقييم

القياس عند الإعتراف

٨ يتم قياس أصول الاستكشاف والتقييم بمقدار التكلفة.

عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم

٩ على المنشأة تحديد سياسة تبين أية مصروفات يتم الإعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متسق، وعند إجراء هذا التحديد على المنشأة اعتبار الدرجة التي يمكن بها ربط المصروفات مع إيجاد موارد معنية محددة، وفيما يلي أمثلة على المصروفات التي يمكن إيجالها في لقياس المبني لأصول الاستكشاف والتقييم (القائمة ليست شاملة):

(أ) الحصول على حقوق الاستكشاف؛

(ب) الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) حفر الاستكشافي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات وفحصها؛ و

(و) الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية وفائدة تجارية لاستخراج المورد المعدني.

١٠ لا يتم الإعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول استكشاف وتقييم، ويوفر الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" الإرشادات بشأن الإعتراف بالأصول الناجمة عن التطوير.

١١ حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" على المنشأة الإعتراف ببلية الإلتزامات عن الإزالة والإستعادة التي يتم تحملها أثناء فترة معينة نتيجة للقيام باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

القياس بعد الإعتراف

١٢ بعد الإعتراف على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم، وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم (إما النموذج في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو النموذج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) فإنه يجب أن يكون متوافقاً مع تصنيف الأصول (انظر الفقرة ١٥).

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٣ يمكن للمنشأة أن تغير سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية ملائمة أكثر لاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاقتصادية وليست أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليست أقل ملائمة لهذه الاحتياجات، وعلى المنشأة الحكم على الملاءمة والموثوقية باستخدام المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

١٤ لأجل أن تبرر المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم عليها إظهار أن التغيير يجعل بياناتها المالية أقرب لتلبية المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨، إلا أن التغيير ليس بحاجة لتحقيق الإمتثال للكامل لهذه المقاييس.

العرض

تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

١٥ على المنشأة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصول المملوكة وتطبيق التصنيف بشكل متسق.

١٦ تتم معاملة بعض أصول الاستكشاف والتقييم على أنها غير ملموسة (مثل ذلك حقوق الحفر)، بينما تعتبر أصول أخرى على أنها ملموسة (مثل تلك المركبات وأجهزة الحفر)، وإلى المدى الذي يتم فيه استهلاك أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الاستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن تستخدم أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

١٧ لا يبقى أصل استكشاف وتقييم مصنفاً على أنه كذلك عندما يمكن إظهار الجدوى الفنية والفائدة الاقتصادية لاستخراج المورد المعدني، ويتم تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة والإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض قبل إعادة التصنيف.

الإنخفاض في القيمة

الإعتراف والقياس

١٨ يتم تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة عندما توحى الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل لأصل استكشاف وتقييم قد يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد، وعندما تشير الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد فإن على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن أية خسارة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٢١ أدناه.

١٩ لأغراض أصول الاستكشاف والتقييم فقط يجب تطبيق الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا وليس الفقرات ٨-١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عند تحديد أصل استكشاف وتقييم قد تنخفض قيمته. تستخدم الفقرة ٢٠ المصطلح "الأصول" ولكنها تطبقه على حد سواء على أصول الاستكشاف والتقييم المنفصلة أو وحدة توليد نقد.

٢٠ نكل واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على أنه يجب على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة (القائمة ليست شاملة):

- (أ) انقضت الفترة التي يحق فيها المنشأة الاستكشاف في المنطقة خلال الفترة أو ستقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع تجديدها.
- (ب) المصروف الكبير على مزيد من استكشاف وتقييم المصادر المعدنية في المنطقة المحددة غير دخل في الموازنة وليس مخططاً له.
- (ج) لم يؤد استكشاف وتقييم الموارد المعدنية في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات صالحة تجارياً من الموارد المعدنية وقررت المنشأة التوقف عن هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.
- (د) توجد بيانات كافية نكل على أنه بالرغم من أن من المحتمل المضني قدماً في التطوير في المنطقة المحددة فإنه من غير المحتمل استعادة المبلغ المسجل لأصل الاستكشاف والتقييم بكامله من التطوير الناجح أو من خلال البيع.

في أية حالة من هذه الحالات أو في حالات مماثلة على المنشأة إجراء اختبار لانخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ويجب الاعتراف بخسارة الإنخفاض كمصروف حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة

٢١ على المنشأة تحديد سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدة توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة، وكل وحدة توليد نقد أو مجموعة وحدات توليد نقد خصص لها أصل استكشاف وتقييم يجب أن لا تكون أكبر من قطاع ميني إما على نموذج إعداد التقارير الرئيسي أو الثانوي للمنشأة محدد حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ لتقديم التقارير حول القطاعات.

٢٢ إن المستوى الذي تحده المنشأة لأغراض اختبار أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة من الممكن أن يشمل وحدة توليد نقد واحدة أو أكثر.

الإفصاح

٢٣ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٤ من أجل الإمتثال للفقرة ٢٣ يمكن للمنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم، بما في ذلك الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم.
- (ب) مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٥ على المنشأة معاملة أصول الاستكشاف والتقييم كلفة منفصلة من الأصول وعمل الإفصاحات التي يطلبها إما معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بما يتفق مع كيف يتم تصنيف الأصول.

تاريخ النفاذ

٢٦ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويستحسن للتطبيق الأكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

أحكام انتقالية

٢٧ إذا كان من غير العملي تطبيق مطلب معين للفقرة ١٨ على المعلومات المقارنة الخاصة بالفرات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويوضع معيار المحاسبة الدولي ٨ المصطلح "غير عملي".

الملحق أ

المصطلحات المعروفة

إن هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

أصول الإمتكشاف والتقييم مصروفات الإمتكشاف والتقييم المعترف بها كأصول حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.

مصروفات الإمتكشاف والتقييم المصروفات التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق بإمتكشاف وتقييم الموارد المعدنية قبل أن تصبح الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني من الممكن إظهارها.

إمتكشاف وتقييم الموارد المعدنية البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للإمتكشاف في منطقة محددة، وكذلك تحديد الجدوى الفنية والفائدة للتجارية لاستخراج المورد المعدني.

الملحق ب

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

تم نمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ فسيحتوى البيانات المناسبة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي "٦" استكشاف وتقييم الموارد المعدنية* من قبل ١٠ أعضاء من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السادة جارنيت وليسينزينج ومكريجور وسميث معارضتهم لذلك. وترد أرثتهم المعارضة بعد أسس الاستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
توماس إي جونز	نقياً للرئيس
ماري إي بلوث	
هلفز جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
جان ليجسترازم	
روبرت بي جارنيت	
جبليرت اجز لارد	
جيمس جيه ايسينزينج	
وارن جيه مكريجور	
باتريشيا آل لومالي	
جون تي سميث	
جيفري وينيلجتون	
تاتسومي يامادا	

موافقة المجلس على تعديلات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعنوية" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر.

سير ديفيد تويدي رئيساً

ثوماس إي جونز نائباً للرئيس

ماري إي بارث

هانز جورج برونز

لنتوني تي كوب

جان أنجسترازم

روبرت بي جارنيت

جيلبرت لجزلارد

جيمس جيه لميسارينج

وارن جيه ملكريجور

بليزينا آل لومالي

جون تي سميث

جيلري وينيلجتون

تكمسومي يامادا

المحتويات

أساس للاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية"

الفقرات	
١	مقدمة
٥-٢	أسباب إصدار المعيار
٨-٦	النطاق
١٦-٩	تعريف أصول الاستكشاف والتقييم
١٣-١٠	المصروفات المتكبدة قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
١٥-١٤	تعريفات منفصلة لـ "الاستكشاف" و "التقييم"
١٦	الموارد المعدنية
٣١-١٧	الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم
٢٣-١٧	الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفترة ١١ و ١٢
٢٨-٢٤	عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم
٣١-٢٩	القياس بعد الإعتراف
٣٤-٣٢	عرض أصول الاستكشاف والتقييم
٤٨-٣٥	إنخفاض قيمة أصول الاستكشاف والتقييم
٣٩-٣٦	تقييم الإنخفاض في القيمة
٤٧-٤٠	المستوى المقيم عنده الإنخفاض في القيمة
٤٨	عكس خسائر الإنخفاض في القيمة
٤٩	التغيرات في السجلات المحاسبية
٥٧-٥٠	الإفصاحات
٥٥	الإحتياطات التجارية
٥٦	المراحل بعد الاستكشاف والتقييم
٥٧	توقيت المشروع
٥٨	تاريخ النفاذ
١٦٥-٥٩	الانتقال
١٦٦	ملخص للتغيرات من مسودة العرض ٦
	الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

أساس الاستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعنوية"

إن الأساس للاستنتاجات هذا يرافق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

استنتاج ١ يلخص هذا الأساس للاستنتاجات اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للوصول إلى الاستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعنوية، وقد أعطى أعضاء المجلس الأفراد وزناً كبير لبعض العوامل من غيرها.

أسباب إصدار المعيار

استنتاج ٢ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء هرمية مقاييس على المنشأة استخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على بند، وبدون الاستثناء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ فإن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ ستحتاج لتقييم ما إذا امتثلت سياساتها المحاسبية لاستكشاف وتقييم الموارد المعنوية لهذه المتطلبات، وفي ظل عدم وجود إرشادات يحتمل أن يكون هناك عدم يقين بشأن ماذا سيكون مقبولا، وتحديد ماذا سيكون مقبولا من الممكن أن يكون مكثفا، وكان يحتمل أن تجري بعض المنشآت تغييرات رئيسية في عام ٢٠٠٥ يتبعها تغييرات أخرى هامة عندما يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستراتيجية.

استنتاج ٣ لتجنب التعليل غير الضروري لكل من المستخدمين والمهنيين في هذا الوقت لقرار المجلس الحد من حاجة المنشآت لتغيير سياساتها المحاسبية الحالية لأصول الاستكشاف والتقييم، وقد أجرى للمجلس ذلك من خلال ما يلي:

- (أ) إحداث استثناء مؤقت من الأجزاء في الهرمية في معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ التي تحدد المقاييس التي على المنشأة استخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد.
- (ب) الحد من أثر هذا الاستثناء من الهرمية بتحديد المصروفات التي سيتم إدخالها في أصول الاستكشاف والتقييم والتي سيتم استئثارها منها، وطلب تقييم جميع أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في قيمتها.

استنتاج ٤ نشر المجلس اقتراحاته في يناير ٢٠٠٤، وحدد ١٦ أبريل ٢٠٠٤ كأخر موعد لتقديم الملاحظات على مسودة العرض ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعنوية"، واستلم المجلس ٥٥ رسالة ملاحظة.

استنتاج ٥ في أبريل ٢٠٠٤ وافق المجلس على مشروع بحث ليقوم به موظفون من واضعي المعايير الوطنية في استراليا وكندا والدنمارك وجنوب إفريقيا يتناول محاسبة الأنشطة الإستراتيجية بشكل عام. يساعد فريق مشروع البحث هيئة استشارية تشمل أعضاء من الصناعة (قطاعات النفط والغاز والتعدين) وشركات المحاسبة والمستخدمين وواضعي أنظمة الأوراق المالية في مختلف أرجاء العالم.

النطاق

٦ إستنتاج في رأي المجلس، حتى بالرغم من أن أي معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم يتناول الأنشطة الاستخراجية مباشرة، أن جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (تتضمن معايير المحاسبة الدولية وتصويراتها) تنطبق على المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي تصدر بياناً غير متحفظ بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، وتبعاً لذلك يجب على جميع هذه المنشآت تطبيق كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٧ إستنتاج شجع بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ للمجلس على تطوير معايير للمراحل الأخرى في عملية استكشاف وتقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك أنشطة ما قبل الاستكشاف (أي الأنشطة السابقة لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية) وأنشطة التطوير (أي الأنشطة بعد إثبات الجدوى الفنية والفلادة التجارية لاستخراج مورد معدني)، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك لسببين: أولاً، لم يرغب أن يحكم بشكل مسبق على المراجعة الشاملة لمحاسبة هذه الأنشطة، ثانياً، توصل المجلس إلى أنه يمكن تطوير سياسة محاسبية مناسبة لأنشطة ما قبل الاستكشاف من خلال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن تعريف الإطّار للأصول والمصروفات وتطبيق المبادئ العامة للإعتراف بالأصول في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة.

٨ إستنتاج قرر المجلس كذلك عدم توسيع نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بما يتعدى ما هو مقترح في مسودة العرض ٦ لأن إجراء ذلك سيتطلب عملية ضرورية إضافية، ومن المحتمل أن يشمل ذلك مسودة عرض أخرى، ونظراً لوجود العديد من المنشآت العاملة في الأنشطة الاستخراجية والتي يطلب منها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداءً من ١ يناير ٢٠٠٥ فقد قرر المجلس أنه يجب عدم التأخر في إصدار الإرشادات وذلك بتوسيع نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يتعدى استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

تعريف أصول الاستكشاف والتقييم

٩ إستنتاج اتفق معظم المستجيبين لمسودة العرض ٦ مع تعريف المجلس المقترح لأصول الاستكشاف والتقييم، إلا أنهم طالبوا بتغييرات أو إيضاحات لجعل أهداف المجلس أوضح:

(أ) طلب بعض المستجيبين من المجلس التمييز بين مصروفات الاستكشاف ومصروفات ما قبل الاستكشاف.

(ب) طلب آخرون من المجلس تعريف أنشطة الاستكشاف والتقييم بشكل منفصل بحيث يعكس ذلك مختلف أشكال المخاطر لهذه الأنشطة أو متطلبات الإختصاصات الأخرى.

(ج) طلب مستجيبون آخرون مزيداً من الإرشادات بشأن ما يشكل موارد معدنية، وبشكل رئيسي أمثلة على ما يشكل احتياطياً معدنياً.

المصروفات المتكبدة قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

١٠ استنتاج بدا أن المستجيبين إما أنهم معنيون بأن المجلس كان يوسع نطاق الإقترحات ليشمل المصروفات التي تم تحملها قبل الحصول على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة معينة في تعريف مصروفات الاستكشاف والتقييم، وكان بعض المستجيبين مهتماً بأن هذه التوسعة ستفتح الطريق للإعتراف بهذه المصروفات على أنها أصول، وفضل لآخرين هذه النتيجة. عند صياغة مودعة العرض ٦ لم يستطع المجلس تحديد أي سبب لحجم إمكانية تطبيق الإطار على هذه المصروفات.

١١ استنتاج قرر المجلس عدم تعريف مصروفات ما قبل الحصول على الحقوق القانونية لو ما قبل الاستكشاف، على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يوضح بأن المصروفات قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة محددة ليست مصروفات استكشاف وتقييم، ولذلك فهي خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

١٢ استنتاج أشار المجلس إلى أن التطبيق المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يتطلب مصروفات خاصة بما قبل الإتيان المتعلقة بملئك أصل غير ملموس (على سبيل المثال مصروفات تعزى مباشرة للحصول على رخصة استكشاف) ليتم الإعتراف بها كجزء من الأصل غير الملموس حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. تبين الفقرة ٢٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تكلفة أصل غير ملموس تم امتلاكه بشكل منفصل تشمل سعر شرائه بما في ذلك رسم الإستهلاك وضرائب الشراء غير المسترجعة وبعض التكاليف التي تعزى لذلك بشكل مباشر.

١٣ استنتاج وبالمثل يدرك المجلس أن المصروفات التي يتم تحملها قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لا يمكن عادة ربطها مع أية ممتلكات معدنية محددة، وهكذا فإن من المحتمل الإعتراف بها كمصروف عند تحملها، على أن هذه المصروفات بحاجة إلى تمييزها عن المصروفات على البنية التحتية - على سبيل المثال طرق الوصول - كالتزام للمضي قدماً في عمل الاستكشاف، ويجب الإعتراف بهذه المصروفات كاملاك ومصناعات ومعدات حسب الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

تعريفات منفصلة لـ "الاستكشاف" و"التقييم"

١٤ استنتاج طلب بعض المستجيبين من المجلس تقديم تعريفات منفصلة للاستكشاف والتقييم، وقد نظر المجلس في استخدام التعريفات الواردة في ورقة للمواضيع الصلاحيات الإستراتيجية التي نشرتها اللجنة التي سبقته وهي لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠١٠، لأن هذه التعريفات ستكون مقبولة للعديد من المستجيبين، وبشكل خاص لأنها مبنية على تعريفات كانت تستخدم لعدد من السنوات في كل من قطاع التعدين وقطاع النفط والغاز.

١٥ استنتاج توصل المجلس إلى أن التمييز بين التقييم والاستكشاف لن يحسن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتم اعتبار الاستكشاف والتقييم بنفس الطريقة.

الموارد المعدنية

١٦ استنتاج طلب بعض المستجيبين من المجلس تعريف الموارد المعدنية بشكل لائق، وقد توصل المجلس إلى أنه لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التفصيل ليس ضرورياً، حيث كانت البنود المدرجة في تعريف استكشاف وتقييم الموارد المعدنية كافية لإيصال أهداف المجلس.

الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ الفقرتين ١١ و ١٢

١٧ يستنتاج
تتبع المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ممارسات محاسبية متنوعة، وتتراوح هذه الممارسات من تأجيل كافة مصروفات الاستكشاف والتقييم تقريباً في الميزانية العمومية إلى الإعتراف بجميع هذه المصروفات في الربح أو الخسارة عند تحققها، ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية باستمرار هذه الممارسات المحاسبية، وبناءً على هذا التنوع عارض بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ الإستثناء من الفقرتين ١٢ و ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨، حيث كان هؤلاء المستجيبون قلقون بأن المنشآت يمكن أن تظهر بمظهر الممثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بينما هي غير متوافقة مع الأهداف الميمنة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، أي تزويد مستخمي البيانات المالية بمعلومات مالية ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة. لم يمنح المجلس الإستثناء من أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة، ولكنه اتخذ هذه الخطوة لتقليل التعطيل وبشكل خاص في عام ٢٠٠٦ (أو عام ٢٠٠٥) للمنشآت التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشكل مبكر) وذلك لئلا من المستخدمين (على سبيل المثال عدم استمرارية بيانات الاتجاهات) وللمعطين (على سبيل المثال التغيرات في الأنظمة).

١٨ يستنتاج
يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين" على استثناء مؤقت للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهذا الإستثناء أوسع مما هو في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يترك عدة نواحي هامة من محاسبة عقود التأمين حتى المرحلة الثانية من مشروع المجلس الخاص بذلك الموضوع. إن مطلباً لتطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين سيكون له آثار أكثر انتشاراً، وستحتاج شركات التأمين إلى معالجة أمور مثل الإكتمال والمحتوى فوق الشكل والحيدية، وبالمقارنة مع ذلك يترك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ نطاقاً ضيقاً نسبياً من المواضيع بدون معالجة، ولم يعتقد المجلس أن استثناء من الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ كان ضرورياً.

١٩ يستنتاج
أوضحت مسودة العرض ٦ أن المجلس قصد فقط تطبيق الفقرتين ١١ و ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وكانت تحث ضمناً أنه يجب إتباع الفقرة ١٠ عندما تحدد المنشأة سياساتها المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم، على أنه كان من الواضح من بعض الملاحظات التي تم إرسالها أن هدف المجلس لم يكن مفهوماً بشكل واضح، وتبعاً لذلك يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على بيان محدد بأن الإمتثال للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ إلزامي.

٢٠ يستنتاج
وجد للمستجيبون الذين عارضوا اقتراح المجلس في مسودة العرض ٦ السماح باستمرار بعض الممارسات المحاسبية أن من الصعب إجراء تمييز ذي معنى بين استكشاف وتقييم الموارد المعدنية والبحث العلمي، ومن الممكن أن يكون كلا النشاطين مكلفاً وله مخاطر فشل هامة، وهؤلاء المستجيبون يدعون وضع استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. إن المجلس قلق بالمثل بشأن احتمال أن تؤدي الممارسات المحاسبية إلى الإعتراف غير المناسب بأصول الاستكشاف والتقييم، على أنه قلق كذلك بشأن احتمال أن تؤدي محاسبة مصروفات الاستكشاف والتقييم حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى المبالغة في المصروفات، وفي ظل عدم وجود معايير مقبولة دولياً لهذه المصروفات توصل المجلس إلى أنه لا يستطيع إصدار حكم مبني على المعلومات قبل إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

٢١ **استنتاج** اقترح البعض أن على المجلس أن يطلب من المنشأة إتباع متطلباتها المحاسبية الوطنية (أي للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام) لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية حتى يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لمنع اختيار سياسات محاسبية لا تشكل أساساً شاملاً للمحاسبة، وقد توصل المجلس، بما يتفق مع استنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلى أن تعريف للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام كان مشكلاً مشكلة، ومن الممكن أن تنشأ مشاكل تعريفية أخرى لأن بعض المنشآت لا تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الوطنية الخاصة ببلادها، فعلى سبيل المثال بعض المنشآت غير الأمريكية التي تمارس الأنشطة الإستخراجية في قطاع النفط والغاز تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، إلى جانب ذلك من غير العادي جدلاً وخارج تفويض للمجلس أن يفرض متطلبات تضعها هيئة أخرى.

٢٢ **استنتاج** بناءً على ذلك قرر المجلس أنه يمكن لمنشأة أن تستمر في إتباع السياسات المحاسبية التي كانت تستخدمها عندما طبقت لأول مرة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شريطة أن تلبى متطلبات الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ ومع بعض الإستثناءات المشار إليها أدناه، كما يمكن للمنشأة كذلك تحسين السياسات المحاسبية إذا تم تلبية مقاييس محددة (انظر الفقرتين ١٣ و ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

٢٣ **استنتاج** يعترف المجلس أنه من الصعب عمل تغييرات تدريجية في ممارسات الإعراف والقياس في هذا الوقت لأن العديد من نواحي محاسبة الأنشطة الإستخراجية متداخلة مع نواحي أن يتم اعتبارها إلى أن يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية، على أن عدم فرض المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سيقلل من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة إلى درجة غير مقبولة.

عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم

٢٤ **استنتاج** أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٧ أمثلة على المصروفات الخاصة باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي يمكن إخراجها في تكلفة أصل استكشاف وتقييم، وقد أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ المصروفات التي لا يمكن الإعتراف بها كأصل استكشاف وتقييم، وأبدى المستجيبون رغبة في مزيد من الوضوح فيما يتعلق بهذه الفقرات وطالبوا بمزيد من الأمثلة على أنواع المصروفات التي سيتم شمولها أو استثنائها.

٢٥ **استنتاج** في ضوء الإستجابات قرر المجلس إعادة صياغة الإرشادات لبيان أن القائمة ليست شاملة، وأن البنود المشار إليها هي أمثلة على المصروفات التي قد تلبى، ولكن ليس دائماً، تعريف مصروفات الاستكشاف والتقييم. إلى جانب ذلك أشار المجلس إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب وجوب معاملة المصروفات بشكل يتفق مع الأنشطة للمقارنة وبين فترات تقديم التقارير، وأي تغير فيما يعتبر بأنه مصروف يتأهل للإعتراف به كأصل استكشاف وتقييم يجب معاملته كتغير في سياسة محاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، ويانتظر المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لا يعتقد للمجلس أنه من المجدي تحديد ما هي المصروفات التي يجب شمولها أو استثنائها.

٢٦ استنتاج ٢٦ اقترحت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ منع الإعراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير مورد معني كاصل استكشاف وتقييم، وقد عبر المستجيبون عن صعوبة في تحديد المصروفات الخاصة بـ "لتطوير"، ولم يعرف المجلس "تطوير مورد معني" لأن ذلك خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٢٧ استنتاج ٢٧ على أن المجلس أشار إلى أن تطوير مورد معني عندما يتم تحديد الجنوى للقيمة والمنفعة للتجارية لاستخراج المورد المعني هو مثال على مرحلة تطوير مشروع داخلي، وتقدم الفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات التي يجب إتباعها في تطوير سياسة محاسبية لهذا النشاط.

٢٨ استنتاج ٢٨ اقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب استثناء تكلفة الإدارة والتكاليف الثابتة العائمة الأخرى من القياس المبني لأصول الاستكشاف والتقييم، وقد أشار العديد من المستجيبين إلى أن التكاليف العامة والإدارية والثابتة التي تعزى مباشرة لأنشطة الاستكشاف والتقييم يجب أن تتأهل لإدخالها في المبلغ المسجل للأصل، وقد رأى هؤلاء المستجيبون أن هذه المعاملة متفقة مع معالجة هذه التكاليف فيما يتعلق بالمخزون (الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢ المخزون) والأصول غير الملموسة (الفقرة ٦٧ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨)، على أن المجلس أشار إلى أن هذه المعاملة ستبني عليها غير متفقة مع الفقرة ١٩ (د) من معيار المحاسبة الدولي ١٦، ولم يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أنه المعيار المناسب لحل عدم الاتفاق، وقرر المجلس حذف الإشارة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المصروفات الإدارية والمصروفات ثابتة العامة الأخرى. إن معاملة هذه المصروفات هي مسألة لاختيار سياسة محاسبية، ويجب أن تكون السياسة المختارة متوافقة مع إحدى طرق المعاملة المتوفرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس بعد الإعراف

٢٩ استنتاج ٢٩ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشأة التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم بقياس هذه الأصول بعد الإعراف، وذلك باستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويجب أن يكون النموذج الذي يتم اختياره متوافقاً مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الاستكشاف والتقييم، وتسمح نماذج إعادة التقييم هذه بإعادة تقييم الأصول عندما تتم تلبية متطلبات محددة (انظر الفقرات ٣١-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ والفقرات ٧٢-٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). يمكن فقط استخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط، ويشير نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ فقط إلى "أداة مبنية على السوق". تائق المجلس بسبب عدم التوافق هذا وكان معنياً بأن المنشآت يمكنها اختيار السياسات المحاسبية لتحقيق قياس أكثر فائدة لأصول الاستكشاف والتقييم.

٣٠ استنتاج ٣٠ كان بضعة مستجيبين معنيين كذلك بالإختيار المقترح في مسودة العرض ٦، ولم يوافق البعض على أنه يجب إعادة تقييم أصول الاستكشاف والتقييم مفضلين منعاً لاختياراً لإعادة القياس، وكان آخرون مهتمين بموثوقية القياس. توصل المجلس إلى أنه لم تقدم أسباب جوهرياً للتوصل إلى استنتاج يختلف عن الاستنتاج في مسودة العرض ٦، وبالرغم من أن إعادة تقييم أصل استكشاف حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قد لا يكون واسع الانتشار فإنه لم يكن من المناسب منع إعادة القياس لأنواع محددة من أصول معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أساس اختياري.

إستنتاج ٣١ قد تنشأ أصول الإكتشاف والتقييم نتيجة لدمج منشآت أعمال، وقد أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "دمج منشآت الأعمال" ينطبق على كافة المنشآت التي تؤكد الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولن لية أصول استكشاف وتقييم تم امتلاكها في دمج منشآت أعمال تجب محاسبته حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

عرض أصول الإكتشاف والتقييم

إستنتاج ٣٢ أشارت مسودة للعرض ٦ إلى أن المجلس لم ينظر بعد فيما إذا كانت أصول الإكتشاف والتقييم ملموسة أو غير ملموسة، وقد اقترح العديد من المستجيبين أنه يجب أن يعطي المجلس بعض التوجيه بشأن هذا الموضوع.

إستنتاج ٣٣ تتم معاملة بعض أصول الإكتشاف والتقييم كصول غير ملموسة (على سبيل المثال حقوق الحفر)، بينما من الواضح أن أصول أخرى هي ملموسة (على سبيل المثال المركبات ولجهزة الحفر). من الممكن استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، على سبيل المثال من الممكن استخدام جهاز حفر نقال لحفر أبار تجريبية أو أخذ عينات جوفية، ومن الواضح أن ذلك جزء من نشاط الإكتشاف، وإلى المدى الذي يتم به استهلاك الأصل الملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يمكن ذلك الإستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن استخدام جهاز الحفر لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إستنتاج ٣٤ إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية للأنشطة الإستخراجية لم يرغب المجلس أن يقرر ما إذا كان يجب تصنيف أصول الإكتشاف والتقييم إلى ملموسة وغير ملموسة، وأية أصول يجب تصنيفها كذلك، على أن المجلس توصل إلى أن على المنشأة تصنيف عناصر أصول الإكتشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعتها وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت، وهذا التصنيف هو الأساس للإختبارات الأخرى للسياسة المحاسبية كما هو مبين في الفقرات إستنتاج ٢٩ - إستنتاج ٣١ وللإصحاحات التي تتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إنخفاض قيمة أصول الإكتشاف والتقييم

إستنتاج ٣٥ عندما طور المجلس مسودة للعرض ٦ قرر أنه يجب على المنشأة التي تعترف بأصول الإكتشاف والتقييم اختبار هذه الأصول من أجل الإنخفاض في قيمتها، وأن اختبار الإنخفاض الذي يجب تطبيقه هو الاختبار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول"، وقد قبل المستجيبون الإقتراح العلم بأنه يجب اختبار أصول الإكتشاف والتقييم من أجل الإنخفاض، على أنه لم يعتقد أن إقتراحات المجلس "لوحة توليد نقد" خاصة "أصول الإكتشاف والتقييم" أنها مناسبة أو مفيدة.

تقييم الإنخفاض

إستنتاج ٣٦ في بعض الحالات، وبشكل خاص في المنشآت المختصة بالإكتشاف فقط لا تولد أصول الإكتشاف والتقييم تنقذات نقدية ولا توجد معلومات كافية خاصة بالموارد المعدنية في منطقة لتقوم المنشأة بحمل تدريبات معقولة للمبلغ القابل للإسترجاع لأصول الإكتشاف والتقييم، ويعود ذلك إلى أن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لم يصل إلى مرحلة تتوفر فيها معلومات كافية لتقدير التنقذات النقدية المستقبلية المتوفرة للمنشأة، وبدون هذه المعلومات من غير الممكن تقدير القيمة للعائلة ناقصاً تكاليف للبيع أو

القيمة المستخدمة، وهما كإسماً المبلغ المقابل للإسترجاع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أشار للمستجيبون إلى أن هذا سيؤدي إلى شطب قوري لأصول الإستكشاف في العديد من الحالات.

٣٧ إستنتاج
أقترح المجلس بحجج للمستجيبين أن الاعتراف بضائر الإنخفاض في القيمة على هذا الأسس كان من المحتمل أن يكون غير متوافق مع السماح للأساليب الحالية لمحاسبة أصول الإستكشاف والتقييم بأن تستمر، وبناء على ذلك إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية قرر المجلس تغيير الأسلوب الخاص بالاعتراف بالإنخفاض، ويجب أن ينتج تقييم الإنخفاض عن التغيرات في الحقائق والظروف، على أنه تم التأكيد على أنه عندما تحدث المنشأة أن انخفاضاً في قيمة أصل استكشاف وتقييم قد حدث فإنه يجب استخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس وعرض والإفصاح عن ذلك الإنخفاض في البيانات المالية، على أن يكون ذلك خاضعاً لمتطلبات خاصة فيما يتعلق بالمستوى الذي تم تقييم الإنخفاض عنده.

٣٨ إستنتاج
أقترحت الفقرة ١٢ من مسودة العرض ٦ أن على المنشأة التي اعترفت بأصول الإستكشاف والتقييم تقييم هذه الأصول من أجل الإنخفاض سنوياً والاعتراف بأية خسارة ناجمة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد اقترحت الفقرة ١٣ مجموعة من مؤشرات الإنخفاض التي على المنشأة أخذها في الاعتبار بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد بين المستجيبون أن هذه المؤشرات لن تحقق النتيجة التي يقصدها المجلس، وبشكل خاص في الظروف التي لا تتوفر فيها للمعلومات اللازمة لتقييم الإحتياطيات المعدنة.

٣٩ إستنتاج
استبدل المجلس الإقتراحات في الفقرتين ١٢ و ١٣ من مسودة العرض ٦ باستثناء لمتطلبات الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد قرر المجلس أنه إلى أن يتوفر للمنشأة بيانات كافية لتحديد الجذوى الفنية والمنفعة الاقتصادية فإنه لا توجد حاجة لتقييم أصول الإستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض، على أنه عندما تتوفر هذه المعلومات أو توجي الوقائع والظروف الأخرى أن من المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل فإنه يجب تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد قيمة الإنخفاض، ويقترح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مؤشرات ممكنة للإنخفاض.

المستوى الذي يقيم عنده الإنخفاض

٤٠ إستنتاج
عندما قام المجلس بتطوير مسودة العرض ٦ قرر أن هناك حاجة للتوافق بين المستوى الذي تتراكم عنده التكاليف والمستوى الذي يقيم عنده الإنخفاض، وبدون هذا التوافق كان هناك خطر بأن المصروفات التي ستشكل جزءاً من تكلفة أصل استكشاف وتقييم بموجب أحد الأساليب العامة لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ستكون بحاجة للإعتراف بها في الربح أو الخسارة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وتبعاً لذلك اقترحت مسودة العرض ٦ بأن على المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم عمل اختبار مرة واحدة لاختبار هذه الأصول إما عند مستوى وحدة توليد نقد أو عند مستوى وحدة توليد نقد خاصة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أوضحت مسودة العرض ٦ أن أية أصول عدا عن أصول الإستكشاف والتقييم الداخلة ضمن وحدة توليد النقد الخاصة يجب أن تستمر في أن تكون خاضعة لاختبار منفصل للإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأنه يجب أداء اختبار الإنخفاض قبل اختبار وحدة توليد النقد الخاصة من أجل الإنخفاض.

إستنتاج ٤١ اختلف المستجيبون مع اقتراح المجلس، وبشكل خاص ولأسباب مختلفة لم يتقبلوا أن وحدة توليد النقد الخاصة متوفرة المساعدة التي يقصد أن توفرها بسبب ما يلي:

(أ) قد لا يوجد لدى المنشآت الصغيرة أو المتوسطة أو العاملة فقط في مجال الاستكشاف تكلفات نقدية مناسبة لدعم أصول الاستكشاف والتقييم التي لم تكن تولد نقداً.

(ب) المنشآت التي تطبق أسلوب الجهود الناجحة للمحاسبة تجري عادة اختبارات الإنخفاض لكل بند ممتلكات على حدة، على أنه بسبب الطريقة التي تم بها تعريف وحدة توليد النقد الخاصة في مسودة العرض ٦ فإن هذه المنشآت ستجبر على إجراء اختبارات الإنخفاض عند مستوى وحدة توليد النقد.

(ج) سمحت وحدة توليد النقد الخاصة بحرية التصرف الشاملة للإدارة.

إلى جانب ذلك لأنه من الممكن جمع أصول الاستكشاف والتقييم مع الأصول الأخرى في وحدة توليد النقد الخاصة كان هناك قلق من حصول إرباك بشأن نموذج القياس المناسب الذي سيتم تطبيقه (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو القيمة للمستخدمة)، ونتيجة لذلك لم يعتقد العديد من المستجيبين لمسودة العرض ٦ أن المجلس حقق هدفه في هذا المجال، وقالوا أنهم يفضلون تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدون وحدة توليد النقد الخاصة.

إستنتاج ٤٢ بالرغم من أن المجلس لم يتفق مع بعض الحجج التي قدمها المستجيبون فقد اعترف بأن وحدة توليد النقد الخاصة بدت أنها مربكة أكثر من كونها مفيدة، وأوحى ذلك بأنه لا توجد حاجة لها. أشارت الفقرة إستنتاج ٢٠ من الأساس للإستنتاجات بشأن مسودة العرض ٦ إلى تردد المجلس في إدخال وحدة توليد نقد خاصة، وإلغاء وحدة توليد النقد الخاصة سيقتضي على كثير من لتعقد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والإرباك بين المشاركين، كما أن ذلك يعني أن المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية ستقيم أصولها من أجل الإنخفاض في قيمتها عند نفس المستوى مثل المنشآت الأخرى - متوفرة مستوى عالٍ من إمكانية المقارنة خلافاً لما كان يحتمل أن تكون الحالة عليه.

إستنتاج ٤٣ أشار أعضاء المجلس إلى أن الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتطلب أن يتم تقييم الإنخفاض عند مستوى الأصل الفردي " ما لم يكن الأصل لا يولد تكلفات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن تلك المولدة من أصول أخرى أو مجموعات من الأصول ". إلى جانب ذلك تتطلب الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه " إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج الذي ينتجه أصل أو مجموعة من الأصول فإنه يتم تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد "، وفي بعض الحالات التي يتم فيها الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم، على سبيل المثال في قطاع البترول، من المحتمل أن كل بئر قادر على إنتاج تكلفات نقدية يمكن ملاحظتها ومن الممكن قياسها بشكل موثوق بسبب وجود سوق نشط للنظ الخام، وقد كان المجلس معنياً بأن إزالة وحدة توليد النقد الخاصة سيُسبب في أن تعترف المنشآت بأصول الاستكشاف والتقييم لاختبار الإنخفاض عند مستوى منخفض جداً.

إستنتاج ٤٤ تم إيضاح الموضوع في عدد نشرة لتحديث الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB Update) الصادر في يوليو ٢٠٠٤ في ملخص المشاريع وفي وثائق اثر /إعادة المداولات Effect of Redelibrations المتوفرة على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة، وقد أرسلت هذه الوثائق كذلك إلى فريق مشروع البحث التابع للمجلس وإلى آخرين مع طلب لتشجيع المشاركين منهم على الإستجابة للمواضيع التي أثيرت، وقد استلم المجلس ١٦ رسالة ملاحظات.

٤٥ إستنتاج
استمر غالبية المستجيبين في دعم إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة، كما دعوا كذلك الفكرة بأن على المنشآت اختبار الإنخفاض عند مستوى مركز التكلفة واقتروا بأن على المجلس النظر في تعريف "الأصل" حسبما يطبق على أصول الاستكشاف والتقييم، وقد قدم المستجيبون للحجة بأن هذا الأسلوب سيعكس بشكل أكثر دقة الطريقة التي تكبر بها الصناعة عملياتها، وقد أقتنع المجلس بهذه الحجج وقرر أنه يجب السماح للمنشآت ببعض المرونة في تخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدة توليد النقد أو مجموعات الوحدات، مع مراعاة حد أعلى لحجم الوحدات أو مجموعات الوحدات.

٤٦ إستنتاج
قرر المجلس أن أسلوبه الخاص بانخفاض قيمة الشهرة في تعديلات عام ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الفقرات ٨٠-٨٢ قدم أفضل نموذج متوفر ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لتحقيق هدفه، وأشار إلى أن المنشآت قد تستطيع متابعة أصول الاستكشاف والتقييم لأغراض الإدارة الداخلية عند مستوى حل نطف أو كتلة معدن خام مجاورة، ولم يقصد المجلس أن يتم تقييم الإنخفاض عند هذا المستوى المنخفض، وتبعاً لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتجميع وحدات توليد النقد، على أن المجلس قرر أن يطلب أن لا يكون المستوى الذي يتم عنده تقييم الإنخفاض كبير من قطاع، بناءً إما على نموذج التقرير حول القطاع الرئيسي أو القطاع الثانوي للمنشأة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ التقارير المالية حول القطاعات، وقد توصل المجلس بما يتفق مع الأسلوب الخاص بالشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى أن هذا الأسلوب كان ضرورياً لضمان أن المنشآت التي أدرجت على أساس مصفوفات تستطيع اختبار أصول الاستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض في قيمتها عند مستوى التقرير الذي يعكس الطريقة التي تكبر بها عملياتها، وهذا المطلوب ليس كلاً قوة من متطلب مسودة العرض ٦ بأن وحدة توليد النقد الخاصة يجب "أن لا تكون كبير من قطاع".

٤٧ إستنتاج
تبعاً لذلك قرر المجلس إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة المقترحة، وبمثل ذلك أشار إلى أن إلغاء هذا المطلوب سيكون له المنافع التالية:

- (أ) عندما يتم تحديد انخفاض في القيمة فإن قياس وعرض والإفصاح عن الإنخفاض سيكون أكثر ثباتاً في المنشآت التي تتعرف بأصول الاستكشاف والتقييم.
- (ب) سيزيل الإرباك بشأن ما هي الممارسات التي يجب على المنشآت التي تتعرف بأصول الاستكشاف والتقييم لأول مرة إتباعها.
- (ج) سيزيل المخاطرة المشار إليها في بعض رسائل الملاحظات بأن وحدة توليد النقد الخاصة من الممكن أن تصبح "نموذج للصناعة" محددة خيارات المجلس عندما يتم إنجاز المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستراتيجية.

عكس خسائر الإنخفاض في القيمة

٤٨ إستنتاج
يطلب من جميع المنشآت عكس خسائر الإنخفاض في القيمة عندما يتم تلبية المتطلبات المحددة (أي تلك الواردة في الفقرات ١٠٩-١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) وذلك لجميع الأصول (باستثناء الشهرة والاستثمارات في الأسهم المصنفة على أنها متوفرة للبيع)، ولم يقدم المستجيبون لمسودة العرض ٦ الذين أبدوا ملاحظات على هذا الموضوع والذين لم يتفقوا مع القدرة على عكس خسائر الإنخفاض في القيمة أية حجج بشأن لماذا يجب على المجلس منع عكس خسائر الإنخفاض في القيمة في حالة أصول الاستكشاف والتقييم، وتبعاً لذلك أعد المجلس تأكيد ما توصل إليه بأنه ليس من المناسب اقتراح استثناء من متطلب عكس خسائر الإنخفاض في القيمة لأصول الاستكشاف والتقييم.

التغيرات في السياسات المحاسبية

استنتاج ٤٩ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تغيير في السياسات المحاسبية لا يتطلبه معيار دولي لإعداد التقارير المالية ما لم ينجم عن هذا التغيير تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة، وبالرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فإنه لم يعتقد بأنه يجب استثناء المنشآت من متطلب تبرير التغيرات في السياسات المحاسبية، وقد قرر المجلس بما يتفق مع استنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ السماح بالتغيرات في السياسات المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم إذا كانت تجعل البيانات المالية ملائمة أكثر وليست أقل موثوقة، أو أكثر موثوقة وليست أقل ملاءمة حسب تقدير المقييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

الإفصاحات

استنتاج ٥٠ إن متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبنية على مبدأ ينص على أنه يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية التي تنشأ من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية معززة بالإفصاحات محددة لتحقيق هذا الهدف.

استنتاج ٥١ بالرغم من أن المستجيبين وافقوا على أنه يجب السماح للمنشآت بالمرونة في تحديد مستويات التجميع levels of aggregation ومقدار الإفصاح فقد اقترحوا أنه يجب على المجلس إدخال متطلبات الإفصاح أكثر تحديداً وموحدة، وكان بعض المستجيبين قلقاً من أن التنوع في محاسبة استخراج وتقييم الموارد المعدنية من الممكن أن يقلل من إمكانية المقارنة.

استنتاج ٥٢ توصل المجلس إلى أن أسلوب مسودة العرض ٦ كان الأفضل من طلب قائمة طويلة للإفصاحات مفصلة ووصفية لأن التركيز على المبدأ الضمني:

- (أ) يجعل من الأسهل بالنسبة للمنشآت فهم الأساس المنطقي للمتطلبات مما يرفع من مستوى الامتثال.
- (ب) يتجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون مطلوبة لتلبية الأهداف الضمنية في ظروف كل منشأة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى حمل زائد في المعلومات يحجب المعلومات الهامة في مقدار كبير من التفاصيل.
- (ج) يوفر للمنشآت المرنة لاتخاذ قرار بشأن المستوى المناسب للتجميع الذي يتيح للمستخدمين رؤية الصورة العامة، ولكن بدون ضم المعلومات التي لها خصائص مختلفة.
- (د) يسمح بتقديم التقارير حول مصروفات الاستكشاف والتقييم حسب القطاع إما على أساس سنوي أو أساس تركيبي.

استنتاج ٥٣ اقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاحات مماثلة للإفصاحات في الفقرتين ٧٣ و ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو في الفقرات ١١٨ - ١٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويحتوي كل من معياري المحاسبة للدوليين ١٦ و ٣٨ على استثناءات في النطاق لأصول الاستكشاف والتقييم، ولذلك تستطيع المنشآت التي تعترف بهذه الأصول أن تدعي بأن المتطلبات لا تنطبق، وقد قرر المجلس أنه بالرغم من أن نطاق هذين المعيارين يستثني أصول الاستكشاف والتقييم فإن إفصاحاتهما المطلوبة توفر معلومات مناسبة لفهم البيانات المالية وهي نافعة للمستخدمين، وتبعاً لذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن يؤكد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن إفصاحات المعيارين الدوليين للتقارير المالية ١٦

و ٣٨ مطلوبة بما يتوافق مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الاستكشاف والتقييم الخاصة بها (أي ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ١٦) أو غير ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨)).

٥٤ يستنتاج إلى جانب ذلك اقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاح للمعلومات غير المالية، بما في ذلك:

- (أ) كميات الإحتياطيات التجارية؛
- (ب) حقوق استكشاف وتطوير وإنتاج المولد الهللكة؛
- (ج) إفصاحات للمراحل بعد الاستكشاف والتقييم؛ و
- (د) عدد السنوات منذ بدء الاستكشاف، وتقدير الوقت المتبقي إلى أن يمكن اتخاذ قرار بشأن الجدوى الفنية والفعالة للتجارية لاستخراج المورد المعني.

الإحتياطيات التجارية

٥٥ يستنتاج أقر المجلس أن المعلومات الخاصة بكميات الإحتياطيات التجارية من المحتمل أن تكون أهم إفصاح لمنشأة عاملة في الأنشطة الإستخراجية، على أنه أشار إلى أنه يتم عادة تحديد الإحتياطيات التجارية بعد انتهاء مرحلة الاستكشاف والتقييم، وتوصل إلى أن هذا الإفصاح هو خارج النطاق المبين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المراحل بعد الاستكشاف والتقييم

٥٦ يستنتاج بالنسبة للإحتياطيات التجارية توصل المجلس إلى أنه بالرغم من أن المعلومات الخاصة بالمراحل بعد الاستكشاف والتقييم ستكون نافعة لمستخدمي البيانات المالية إلا أن هذا الإفصاح هو خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت المشروع

٥٧ يستنتاج توصل المجلس كذلك إلى أن الإفصاح عن عدد السنوات منذ بدء الاستكشاف والوقت المقرر الباقي إلى أن يتم اتخاذ قرار بشأن التطوير يطبق فقط على أنشطة الاستكشاف الواسعة النطاق، وأشار إلى أنه إذا كان المشروع كبيراً فلن الفترة ١٠٣ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ تتطلب الإفصاح عنه، أي كمعلومات إضافية ضرورية لفهم البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٥٨ يستنتاج اقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب أن يكون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية نافذ المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وقد قرر المجلس تغيير تاريخ النفاذ إلى ١ يناير ٢٠٠٦ لإتاحة مزيد من الوقت للمنشآت لإجراء الانتقال إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما قرر السماح للمنشأة التي ترغب أو التي يطلب منها تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تبقى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بشكل مبكر.

الانتقال

- ٥٩ استنتاج لم يقرح المجلس أي انتقال خاص في مسودة العرض ٦، وتبعاً لذلك تنطبق الفقرات ١٤-٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على أية تغييرات في المحاسبة ضرورية نتيجة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.
- ٦٠ استنتاج أبدى بعض المستجيبين الاهتمام بشأن تطبيق الإقرارات على الفترات السابقة - خاصة تلك المتعلقة بالإنخفاض في القيمة وشمول بعض المصروفات في أصول الاستكشاف والتقييم أو استئناؤها منها، وبشكل خاص طلب المستجيبون أنه إذا كان المجلس سيطلب إعادة البيان فإنه يجب عليه إعطاء إرشادات انتقالية بشأن كيفية تحديد العناصر المعترف بها سابقاً كأصول استكشاف وتقييم والتي هي حالياً خارج التعريف.
- ٦١ استنتاج يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ من المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم أن تحدد ما إذا كانت هناك أية حقائق وظروف تدل على انخفاض في القيمة في الفترات السابقة، وقد توصل للمجلس إلى أن للتطبيق باثر رجعي من غير المحتمل أن يشمل القدرة على فهم ما حدث لأن الحقائق والظروف المحددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي بشكل عام مؤشرات موضوعية، وما إذا كانت موجودة في تاريخ معين هي مسألة حقيقة، على أن المجلس أشار إلى أنه قدم بديلاً انتقالياً في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لتطبيق اختبار كفاية الإلتزامات liability adequacy test على فترات المقارنة على أساس أنه غير عملي، وبشكل رئيسي لأن اختبار كفاية الإلتزامات يشمل استخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين للمشاة، ولا يتوقع للمجلس أن يشمل الأسلوب الخاص بالانخفاض في القيمة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وللتغيرات الأخرى إلى نص المدى، على أن المجلس على علم بأن الأساليب المتنوعة لتقييم إمكانية الاسترجاع تنفي أن التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى من المحتمل أنها مستخدمة من قبل بعض المنشآت.
- ٦٢ استنتاج بناءً على ذلك، وبما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ توصل المجلس إلى أنه إذا لم يكن من العملي تطبيق اختبار الإنخفاض في القيمة على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- ٦٣ استنتاج كان بعض المستجيبين معنياً بأن المنشآت متعلمي من صعوبة في جمع المعلومات اللازمة للأرقام المقارنة لعام ٢٠٠٤، واقترحوا أنه يجب استثناء المنشآت من إعادة بيان الأرقام المقارنة عند الانتقال، بناءً على أنه سيتم تقديم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في وقت قريب من ١ يناير ٢٠٠٥، ومن الممكن أن يؤدي إلى تغييرات جوهرية.
- ٦٤ استنتاج نظر المجلس في موضوع مماثل عندما قام بتطوير مسودة العرض ٧ البيانات المالية: الإفصاحات توصل فيها إلى أن المنشآت التي تطبق المتطلبات المقترحة في مسودة العرض ٧ فقط عندما تصبح إلزامية يجب أن يطلب منها تقديم إفصاحات مقارنة، لأن هذه المنشآت سيكون لديها الوقت الكافي لإعداد المعلومات.
- ٦٥ استنتاج في مسودة العرض ٧ قرر للمجلس اقتراح أن المنشأة التي (أ) تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (ب) تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ذلك التاريخ يجب استئناؤها من متطلب تقديم معلومات مقارنة في السنة الأولى من التطبيق، وقد قرّر المجلس الإهتمامات التي أثارها المشاركون استجابة لمسودة العرض ٦ والمواضيع التي أخذها في الاعتبار في تطوير مسودة العرض ٧ وقرر أن استنتاجاته في مسودة العرض ٧ كانت أيضاً مناسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٦٥ في يونيو ٢٠٠٥ أجرى المجلس تحديلاً بسيطاً على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لفقرة ٣٦ ب لإيضاح المقصود بل الإستثناء المقدم في هذه الفقرة ينطبق على متطلبات الإعراف والقياس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ وكذلك على متطلبات الإصاح.

ملخص التغييرات من مسودة العرض ٦

إستنتاج ٦٦ فيما يلي ملخص للتغييرات الرئيسية من مسودة العرض ٦ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وقام المجلس بما يلي:

(أ) حذف المنع المحدد ضد إدخال تكاليف الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى في القوائم المبدئي لأصل الاستكشاف والتقييم (الفقرة إستنتاج ٢٨).

(ب) أدخل مطلباً للمنشأة لتصنيف أصول الاستكشاف والتقييم إما كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصل الذي تم امتلاكه، وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت (الفقرات إستنتاج ٣٢ - إستنتاج ٣٤).

(ج) عدل مبدأ تخفيض القيمة بحيث يتم الإعراف بالإنخفاض بناءً على تقييم الحقائق والظروف، وتقييمه وعرضه، والإصاح عنه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مراعاة تعديل المستوى الذي يتم عنده تقييم الانخفاض (الفقرات إستنتاج ٣٦ - إستنتاج ٣٩).

(د) حذف مؤشرات الإنخفاض المقترحة في مسودة العرض ٦ واستبدالها بأمثلة على الحقائق والظروف التي توجي حدوث انخفاض في أصل الاستكشاف والتقييم (الفقرات إستنتاج ٣٦ - إستنتاج ٣٩).

(هـ) حذف وحدة توليد النقد الخاصة لأصول الاستكشاف والتقييم، وبدلاً من ذلك طلب أن تحدد المنشأة سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدة أو وحدات توليد نقد لغرض اختبار انخفاض القيمة (الفقرات إستنتاج ٤٠ - إستنتاج ٤٧).

(و) عدل تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بحيث يصبح المعيار نافذ للمفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك (الفقرة إستنتاج ٥٨).

(ز) وفر بديلاً انتقالياً للإصاح للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة وتتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (الفقرات إستنتاج ٥٩ - إستنتاج ٦٥).

الآراء المعارضة لمسودة العرض ٦

معارضة روبرت بي جارنيت وجيمس جيه ليسينرينج ووارن جيه ماكريجور وجون تي سميث

أراء ١٤ يعارض المادة جارنيت وليسينرينج و ماكريجور و سميث موضوع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦.

أراء ٢ يعارض أعضاء المجلس الأربعة هؤلاء لأنهم لا يسمحون للمنشآت بديلاً للإستمرار في معاملتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وبشكل خاص يعتقدون أنه يجب أن يطلب من كل منشأة تطبيق الفقرتين ١٢ و ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "المسابات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطوير سياسة محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم، ويعتقد أعضاء المجلس هؤلاء أن المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨ ملائمة ومنطوقة بشكل خاص عندما لا يوجد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مواصفات محددة كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم، وهذا صحيح بشكل خاص لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يسمح باستمرار أسس قياس متنوعة لهذه البنود، ويسبب عدم أخذ الإطار في الاعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اعتراف غير مناسب بالأصول، وفي رأي أعضاء المجلس هؤلاء أنه إذا لم تستطع المنشأة تلبية هذه المتطلبات فإنه يجب أن لا يسمح لها أن تصف بياناتها المالية بأنها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أراء ٣ لا يتفق السيدان جارنيت و ماكريجور كذلك مع التعديلات على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لغرض تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض الواردة في الفقرات ١٨-٢٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويعتقدان أنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بكاملها على أصول الإستكشاف والتقييم، ومن الممكن أن يؤدي عدم إجراء ذلك إلى استمرار ترحيل أصول الإستكشاف والتقييم عندما لا يعرف أن هذه الأصول قابلة للإستعادة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى استثناء المعلومات المناسبة من البيانات المالية بسبب عدم الإعتراف بخصائص الإنخفاض في القيمة في حينه وإدخال معلومات غير موثوقة بسبب شعول الأصول التي لا تمثل بأمانة المعاملات والأحداث الأخرى التي تغيب عنها تمثلها.

أراء ٤ زاد من قلق أعضاء المجلس الأربعة عدم وجود مشروع لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية بشكل عام على جدول الأعمال الرئيسي للمجلس حتى الآن، وبالرغم من بدء مشروع بحث فإنه من غير المحتمل أن يستطيع المجلس تطوير معايير لإعداد التقارير المالية على المدى المتوسط، وتبعاً لذلك فإنه من غير المحتمل أن يبقى التصريح المشار إليه في الفقرة ٢ أراء ٢ وفي حالتي السيدان جارنيت و ماكريجور في الفقرة ٣ أراء ٢ في مكانه لبعض الوقت.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

" الأدوات المالية : الإفصاحات "

المحتويات

الفقرات	
مقدمة ١-مقدمة ٨	
المقدمة	
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧	
الأدوات المالية : الإفصاحات	
الهدف	٢-١
النطاق	٥-٣
فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح	٦
أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	٣٠-٧
الميزانية العمومية	١٩-٨
فئات الأصول المالية والالتزامات المالية	٨
الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	١١-٩
إعادة التصنيف	١٢
إلغاء الاعتراف	١٣
الضمان	١٦-١٤
حساب مخصص خسائر الائتمان	١٦
الأدوات المالية المركبة والمشتقات الضمنية المتحددة	١٧
عدم الوفاء والإخلال	١٩-١٨
بيان الدخل وحقوق المساهمين	٢٠
بنود الدخل أو المصروف أو المكسب أو الخسارة	٢٠
الإفصاحات الأخرى	٢٦-٢١
السياسات المحاسبية	٢١
محاسبة التحوط	٢٤-٢٢
القيمة العادلة	٣٠-٢٥
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	٤٢-٣١
الإفصاحات النوعية	٣٣
الإفصاحات الكمية	٤٢-٣٤
مخاطرة الائتمان	٣٨-٣٦
الأصول المالية إما لتقضى تاريخ استحقاقها أو لانخفضت قيمتها	٣٧
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى	٣٨
مخاطرة السيولة	٣٩
مخاطرة السوق	٤٢-٤٠
تحليل الحساسية	٤٠
إفصاحات مخاطر السوق الأخرى	٤٢
تاريخ النفاذ والانتقال	٤٤-٤٣
سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٠	٤٥

الملاحق

أ مصطلحات معرفة

ب إرشادات التطبيق

ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

د التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا لم يتم تطبيق التعديلات

على معيار المحاسبة الدولي ٣٩: *الأصول المالية: الإعتراف والقياس* - خيار

القيمة العادلة

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

أساس الاستنتاجات

إرشادات التطبيق

يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ " الأنودت المالية: الإنصاحات" على الفقرات ١-٤٥ والملاحق ١-٥، وكافة الفقرات لها صلاحية متعاطلة. تبين الفقرات في الخط القلماق المبادئ الرئيسية، وقد وضعت المصطلحات المعروفة في الملحق أ بالخط المائل عند ظهورها لأول مرة في المعيار، وأعطيت تعريفات للمصطلحات الأخرى في قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في سياق هدفه وأساس الإستنتاجات ومقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية، ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود إرشادات صريحة.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ خلال السنوات الأخيرة تطورت الأساليب التي تستخدمها المنشآت لقياس وإدارة التعرض للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية وتم قبول مفاهيم وأساليب جديدة لإدارة المخاطر، إلى جانب ذلك اقترحت عدة مبادرات من القطاع العلم والقطاع الخلف تصنيفت على إطار الإفصاح عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية.

مقدمة ٢ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة لمعلومات حول تعرض المنشأة للمخاطر وكيفية إدارة هذه المخاطر، حيث أن هذه المعلومات من الممكن أن تؤثر على تقييم المستخدم للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة أو لمبلغ وتوقيت ونقلب تنفقاتها النقدية المستقبلية، ومزيداً من الشفافية يتيح للمستخدمين إتخاذ أحكام بناء على معلومات أفضل حول المخاطر والعوائد.

مقدمة ٣ تبعاً لذلك توصل المجلس إلى أن هناك حاجة لتحديد وتحسين الإفصاحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "البيانات المالية: الإفصاح والعرض"، وكجزء من التعديل لزال المجلس الإفصاحات المزدوجة وأورد الإفصاحات عن تركيزات المخاطرة ومخاطرة الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الملاحم الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٤ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على كافة المخاطر الناجمة عن جميع الأدوات المالية، باستثناء الأدوات المدرجة في الفقرة ٣، وينطبق المعيار على جميع المنشآت، بما في ذلك المنشآت التي لها أدوات مالية قليلة (على سبيل المثال للحرف التي تعتبر حسابات الزعم المدينة والزمم للدائنة هي أدوات مالية واحدة)، والمنشآت التي لها عدة أدوات مالية (على سبيل المثال المؤسسة المالية التي تعتبر معظم أصولها وإلتزاماتها أدوات مالية)، غير أن مدى الإفصاح المطلوب يعتمد على مدى استخدام المنشأة للأدوات المالية وتعرضها للمخاطرة.

مقدمة ٥ يتطلب المعيار الإفصاح صما يلي:

(أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز والأداء المالي للمنشأة، وتتضمن هذه الإفصاحات العديد من المتطلبات الموجودة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ب) المعلومات النوعية والكمية حول التعرض للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية، بما في ذلك حد أدنى محدد من الإفصاحات عن مخاطرة الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق. تبين الإفصاحات للنوعية أهداف وسياسات وأساليب الإدارة لإدارة هذه المخاطر، وتوفر الإفصاحات الكمية المعلومات حول مدى تعرض المنشأة للمخاطر بناء على المعلومات المتوفرة داخليا

لموظفي الإدارة للرئيسيين، وتوفر هذه الإفصاحات معاً نظرة عامة لإستخدام المنشأة للأدوات المالية والتعرض للمخاطرة التي تنسب بها.

مقدمة ٦ يشمل المعيار في الملحق ب إرشادات التطبيق الإجباري التي توضح كيفية تطبيق المتطلبات في المعيار، ويرتبط للمعيار إرشادات تنفيذ غير إجبارية تبين كيف يمكن للمنشأة توفير الإفصاحات التي يتطلبها المعيار.

مقدمة ٧ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ ومتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، وتبقى متطلبات العرض لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ بدون تغيير.

مقدمة ٨ هذا المعيار نافذ المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، ويشجع للتطبيق المبكر.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

الأدوات المالية : الإفصاحات

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتبرع للمستخدمين تقييم ما يلي :

(أ) أهمية البيانات المالية للمركز والأداء المالي للمنشأة؛ و

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي تاريخ إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

٢ إن مبادئ هذا المعيار تكمل مبادئ الإعراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : العرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعراف والتقييم".

النطاق

٣ على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، باستثناء:

(أ) الحصص في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تعالج محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" غير أنه في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ للمنشأة أن تعالج محاسبياً الحصة في شركة تابعة أو زميلة أو مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وفي هذه الحالات على المنشآت تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ إلى جانب المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة إلا إذا كان المشتق يلبي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ب) حقوق وإلتزامات أصحاب العمل الناجمة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين".

(ج) عقود الإعتبار المحتمل Contingent Consideration في عملية دمج منشآت أصلاً (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنماج الأعمال" وهذا الإستثناء ينطبق فقط على الممتلكات).

(د) عقود التامين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية : "عقود التامين"، غير أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات الضمنية في عقود التامين إذا طلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل. إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا على عقود الكفالات المالية إذا طبقت للجهة المصدرة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند الإعراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية : إذا إختارت الجهة المصدرة حسب الفقرة ٤ (د) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية : تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية : ٤ عند الإعراف بها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب عمليات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم" باستثناء أن هذا المعيار الدولي

إعداد التقارير المالية ينطبق على العقود ضمن نطاق الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٤ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والالتزامات المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض التزامات القروض).

٥ ينطبق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦ عندما يتطلب هذا المعيار الإفصاحات حسب فئة الأداة المالية فإن على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، وعلى المنشأة تقديم معلومات كافية لإتاحة المطابقة مع البنود الرئيسية في الميزانية العمومية.

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي

٧ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها وأدائها المالي.

الميزانية العمومية

فئات الأصول المالية والالتزامات المالية

٨ يجب الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من الفئات التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وذلك إما في الميزانية العمومية أو في الإفصاحات:

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبنية بشكل منفصل (١) تلك المحددة عند الاعتراف الأولي؛ (٢) تلك المصنفة على أنها محفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(ب) الاستثمارات المحفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛

(ج) القروض والذمم المدينة؛

(د) الأصول المالية المتوفرة للبيع؛

(هـ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع البيان بشكل منفصل (١) تلك المحددة أنها كذلك عند الاعتراف الأولي. (ب) تلك المصنفة على أنها محفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(و) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٩ إذا حددت المنشأة قرضاً أو ذمة مدينة (أو مجموعة قروض أو ذمماً مدينة) بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) أقصى تعرض لمخاطرة الإلتزام (أنظر الفقرة ٣٦ (أ)) للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) في تاريخ إعداد التقرير.

(ب) مقدار تخفيف لاية مشتقات إلتزام ذات علاقة أو أدوات مماثلة ذلك التعرض الأقصى لمخاطرة الإلتزام.

(ج) مقدار للتغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإلتزام للأصل المالي المحدد بما:

(١) كمقدار للتغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق؛ أو

(٢) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإلتزام للأصل.

تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق التغيرات في سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار التي تمت ملاحظتها.

(د) مقدار للتغير في القيمة العادلة الذي حدث لاية مشتقات إلتزام ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تحديد القرض أو الذمة المالية.

١٠ إذا حددت المنشأة إلتزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الربح أو الخسارة حسب لفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) مقدار للتغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإلتزام لذلك الإلتزام الذي تم تحديده بما:

(١) كمقدار للتغير في قيمته العادلة التي لا تنسب للتغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق (أنظر الملحق ب والفقرة ٤٤ ب)؛ أو

(٢) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير في قيمته العادلة الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإلتزام للإلتزام.

تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق التغيرات في سعر الفائدة الأساسي Benchmark أو سعر الأدوات المالية لمنشأة أخرى أو أسعار السلع أو مؤشر الأسعار، وبالنسبة للحدود التي تشمل خاصية الوحدات المرتبطة Unit-Linking Feature تشمل للتغيرات في ظروف السوق تلك التغيرات في أداء صندوق الإستثمار الداخلي أو الخارجي لمعظم بذلك.

(ب) الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي والمبلغ الذي يتطلب من المنشأة تعاقدي دفعه عند الإستحقاق لمصاحب الإلتزام.

١١ على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) الأساليب المستخدمة للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ٩ (ج) والفقرة ١٠ (أ).
- (ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ٩ (ج) أو الفقرة ١٠ (أ) لا يمثل بأمانة التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطره الإئتمانية فأن أسباب التوصل لهذا الإستنتاج والعوامل التي تتأثر بها تكون مناسبة.

إعادة التصنيف

١٢ إذا قُلت المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي على أنه تم قياسه:

- (أ) بمقدار للتكلفة أو للتكلفة المطفأة وليس بمقدار القيمة العادلة؛ أو
 - (ب) بمقدار للقيمة العادلة وليس بمقدار التكلفة أو للتكلفة المطفأة.
- فإن عليها الإفصاح عن المبلغ الذي أعيد تصنيفه ضمن أو خارج كل فئة، وسبب إعادة التصنيف (انظر الفقرات ٥١-٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

إلغاء الإعراف

١٣ من الممكن أن تكون المنشأة قد حولت الأصول المالية بطريقة بحيث لا يتأهل جزء من الأصول المالية أو جميعها لإلغاء الإعراف (انظر الفقرات ١٥-٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وعلى المنشأة الإفصاح لكل فئة من هذه الأصول المالية عما يلي:

- (أ) طبيعة الأصول؛
- (ب) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة معرضة لها؛
- (ج) المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المرتبطة بها عندما تستمر المنشأة في الإعراف بكافة الأصول الإفصاح؛ و
- (د) الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصول الأصلية ومبلغ الأصول التي تستمر المنشأة في الإعراف بها والمبلغ المسجل للإلتزامات المرتبطة بذلك عندما تستمر المنشأة في الإعراف بالأصول إلى مدى مشاركتها المستمرة.

الضمان

١٤ على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها حسب الفقرة ٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و
- (ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتعهداتها.

١٥ عندما يكون لدى المنشأة ضمان (أصول مالية أو غير مالية) وسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) القيمة العادلة للضمان المحتفظ به؛

(ب) القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على المنشأة التزام بإعادته؛ و

(ج) الشروط والأحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.

حساب مخصص خسائر الائتمان

١٦ عندما تنخفض قيمة الأصول بسبب خسائر الائتمان وتسجل المنشأة الإنخفاض في حساب منفصل (على سبيل المثال حساب مخصص يستخدم لتسجيل الإنخفاضات الفردية أو حساب مشابه لتسجيل انخفاض جماعي للأصول) بدلاً من تخفيض المبلغ المسجل للأصل مباشرة فإن عليها الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل فئة من الأصول المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

١٧ إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوي على كل من إلتزام ومكون حقوق ملكية (انظر الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢) وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل وقابلة للإستدعاء Callable Convertible) فإن عليها الإفصاح عن وجود هذه الخصائص.

عدم الوفاء والإخلال

١٨ بالنسبة للقروض المستحقة النفع المعترف بها في تاريخ إعداد التقرير على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) تفاصيل لوبة حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو الفائدة أو إحتياطي استهلاك القروض أو أحكام الإطفاء لهذه القروض المستحقة؛

(ب) المبلغ المسجل للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في تاريخ إعداد التقرير؛ و

(ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض المستحقة قبل التصريح بإصدار اليباللت المالية.

١٩ إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام اتفاقية قرض بإستثناء تلك الحالات المبينة في الفقرة ١٨ فإن على المنشأة الإفصاح عن نص المعلومات حسبما تتطلب للفقرة ١٨ إذا سمحت حالات الإخلال هذه للمقرض طلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في تاريخ إعداد التقرير أو قبله).

بيان الدخل وحقوق المساهمين

بنود الدخل أو للمصروف أو المكاسب أو الخسائر

٢٠ على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للدخل أو للمصروف أو المكاسب أو الخسائر إما في البيانات المالية أو في الإيضاحات.

(أ) صافي مكاسب أو صافي خسائر:

(١) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع البيان

بشكل منفصل للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة أنها كذلك عند الاعتراف الأولى والأصول المالية أو الإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(٢) الأصول المالية المتوفرة للبيع، مع البيان بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ الذي نقل من حقوق الملكية وتم الاعتراف به في ربح أو خسارة الفترة؛

(٣) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛

(٤) القروض والذمم المدينة؛ و

(٥) الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة للمطافأة.

(ب) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (التي تم إستخدامها باستخدام أسلوب الفائدة النافذ المفعول) للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست مقدرة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ج) دخل ومصروف الرسوم (بإستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الساري المفعول) للناجمة من؛

(١) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ و

(٢) الإئتمان Trust والأنشطة الائتمانية الأخرى Fiduciary Activities التي ينجم عنها الإحتفاظ بالأصول أو إستثمارها نيابة عن الأفراد والإئتمانات Trusts وخطط مواقع التقاعد والمؤسسات الأخرى؛

(د) دخل الفائدة الممتنع من الأصول المالية التي إنخفضت قيمتها المستحق حسب الفترة تطبيق ٩٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(هـ) مبلغ لية خسارة في إنخفاض القيمة لكل فئة أصل مالي.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢١ حسب الفقرة ١٠٨ من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" على المنشأة الإفصاح في ملخص للسياسات المحاسبية الهامة عن أساس (أو أساس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة للمناسبة لفهم البيانات المالية.

محاسبة التحوط

٢٢ على المنشأة الإفصاح عما يلي بشكل منفصل لكل نوع من التحوط المبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (تحوط القيمة العادلة وتحوطات التكلفة للنقدي وتحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية) :

(أ) وصف لكل نوع من التحوط؛

(ب) وصف للأدوات المالية المحددة أنها أدوات تحوط وقيمتها للعادلة في تاريخ إعداد التقرير؛ و

(ج) طبيعة المخاطر التي يتم تحوطها.

٢٣ بالنسبة لتحويلات التكلفة النقدي على المنشأة الإصاح عما يلي :

- (أ) الفترات عندما يتوقع حدوث التكاليف النقدية وعندما يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة؛
- (ب) وصف لأية معاملات متوقعة Forecast Transactions استخدمت محاسبة تحوط لها في السابق، ولكن لم يعد يتوقع حدوثها؛
- (ج) المبلغ الذي تم الاعتراف به في حقوق الملكية خلال الفترة؛
- (د) المبلغ الذي نقل من حقوق الملكية إلى ربح أو خسارة الفترة، مع بيان المبلغ الذي أدخل في كل بند رئيسي في بيان الدخل؛ و
- (هـ) المبلغ الذي نقل من حقوق الملكية خلال الفترة وأدخل في التكلفة الأولية أو مبلغ مسجل آخر لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي آخر كان إبتلاكه أو تحمل تكلفته معاملة متوقعة محوطة محتملة إلى حد كبير .

٢٤ على المنشأة الإصاح بشكل منفصل عما يلي:

- (أ) تحوطات القيمة العادلة المكاسب أو الخسائر:
- (١) في أداة التحوط؛ و
- (٢) في البند المحوط الذي يسبب للمخاطرة المحوطة.
- (ب) عدم فاعلية المعترف بها في الربح أو الخسارة التي تنجم من تحوطات التكلفة النقدي؛ و
- (ج) عدم الفاعلية المعترف بها في الربح أو الخسارة التي تنجم من تحوطات صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية.

القيمة العادلة

٢٥ بإستثناء ما ورد في الفقرة ٢٩، بالنسبة لكل فئة من الأصول المالية والإلتزامات المالية (انظر الفقرة ٦) على المنشأة الإصاح عن القيمة للعادلة لتلك الفئة من الإلتزامات بطريقة تتيح لها أن تقارن مع مبلغها المسجل.

٢٦ عند الإصاح عن القيم العادلة على المنشأة جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية في فئات، ولكن عليها تقاصها Offset فقط إلى المدى الذي يتم به تقاص مبلغها المسجلة في الميزانية العمومية.

٢٧ على المنشأة الإصاح عما يلي:

- (أ) الأساليب، وعند إستخدام أسلوب تقييم الإصاح عن الإلتزامات المطبقة عند تحديد القيم العادلة لكل فئة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، فعلى مسيل المثال إذا إلتزم على المنشأة الإصاح عن المعلومات حول الإلتزامات المتعلقة بمعدلات للتسديد أو معدلات خسائر الائتمان المقدرة أو أسعار الفائدة أو أسعار الخصم.
- (ب) ما إذا كانت القيم العادلة قد حددت، كلياً أو جزئياً، مباشرة بالرجوع إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو أنها قدرت بإستخدام أسلوب تقييم (انظر الفقرات تطبيق ٧١ - تطبيق ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(ج) ما إذا كانت القيم العادلة المعترف بها أو التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية قد حدثت، كليا أو جزئيا، باستخدام أسلوب تقييم مبني على افتراضات لا تدعمها أسعار من معاملات السوق الحالية التي تمت ملاحظتها في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة ترتيب Repackaging) وليس بناء على بيانات السوق المتوفرة التي تمت ملاحظتها، وبالنسبة للقيم العادلة المعترف بها في البيانات المالية إذا كان تغيير واحد أو أكثر من هذه الافتراضات إلى افتراضات بديلة من الممكن أنها معقولة سيغير القيمة العادلة إلى حد كبير فإن على المنشأة بيان هذه الحقيقة والإفصاح عن أثر هذه التغييرات، ولهذا الغرض سيتم الحكم على الأهمية فيما يتعلق بالربح أو للخسارة وإجمالي الأصول أو إجمالي الإلتزامات، أو عندما يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية بالإضافة إلى الحكم على الأهمية فيما يتعلق بإجمالي حقوق الملكية.

(د) إذا انطبق البند (ج) الإفصاح على إجمالي مبلغ التغير في القيمة العادلة المقدرة باستخدام أسلوب التقييم هذا الذي تم الاعتراف به في الربح أو للخسارة خلال الفترة.

٢٨ إذا كان سوق الأداة المالية ليس نشطا تحدد المنشأة قيمتها العادلة باستخدام أسلوب تقييم (انظر الفقرات تطبيق ٧٤ - تطبيق ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، ورغم ذلك فإن الفصل دليل على القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي هو سعر المعاملة (أي المقابل أو التعويض Consideration الذي قدم أو تم إستانه)، إلا إذا تم تلبية لل شروط المبينة في الفقرة تطبيق ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويتبع ذلك أنه يمكن أن يوجد فرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي والمبلغ الذي سيحدد في ذلك التاريخ باستخدام أسلوب التقييم، وإذا وجد مثل هذا الفرق فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة المالية:

- (أ) سياستها المحاسبية للاعتراف بهذا الفرق في الربح أو للخسارة لتعكس تغيروا في العوامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين أخذه في الاعتبار عند تحديد سعر (انظر فقرة التطبيق ١٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)؛ و
- (ب) إجمالي الفرق الذي سيتم الاعتراف به في الربح أو للخسارة في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغييرات في رصيد هذا الفرق.

٢٩ لا تطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة:

- (أ) عندما يكون المبلغ المسجل تقريبا معقولا للقيمة العادلة، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والذاتة التجارية قصيرة الأجل؛
- (ب) لإستثمار في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معروض في سوق نشط، أو مشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه التي تم قياسها بالتكلفة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق به؛ أو
- (ج) لعقد يحتوي على خاصية مشاركة تقديرية (كما هو مبين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٠ في الحالات المبينة في الفقرة ٢٩ (ب) و(ج) على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في إتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروقات الممكنة بين المبلغ المسجل لهذه الأصول المالية أو الإلتزامات المالية وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

- (أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛

- (ب) وصف للأدوات المالية ومبلغها المسجل ويوضح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛
- (ج) معلومات حول سوق الأدوات؛
- (د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوي التصرف بالأدوات المالية وكيفية ذلك؛ و
- (هـ) إذا لم يتم الاعتراف بالأدوات المالية التي لم يمكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، يجب الاعتراف بهذه الحقيقة ومبلغها المسجل في وقت إلغاء الاعتراف ومبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية

- ٣١ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقرير.
- ٣٢ تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٣٢-٤٢ على المخاطر التي تنجم من الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها، وتشمل هذه المخاطر عادةً دون أن تكون مقصورة على ذلك مخاطرة الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق.

الإفصاحات النوعية

٣٣ لكل نوع من المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) للتعرض للمخاطرة وكيف تنجم؛
- (ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطرة والطرق المستخدمة لقياس المخاطرة؛ و
- (ج) لية تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

٣٤ لكل نوع من المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطرة في تاريخ إعداد التقرير، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة (صحب التعريف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤/الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة)، على سبيل المثال مجلس الإدارة أو المسؤول التنفيذي الرئيسي للمنشأة.
- (ب) الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٣٦-٤٢ إلى المدى الذي لم يرد في البند (أ)، ما لم تكن المخاطرة غير هامة نسبياً (انظر الفقرات ٢٩-٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١ للإطلاع على مناقشة حول الأهمية النسبية).
- (ج) حالات تركيز المخاطرة إذا لم تكن ظاهرة من البند (أ) والبند (ب).

٣٥ إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها كما هي في تاريخ إعداد التقرير المالي لا تمثل تعرض المنشأة للمخاطرة خلال فترة فأن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات توضح للتعرض للمخاطرة من قبل المنشأة.

مخاطرة الائتمان

٣٦ على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة المالية:

- (أ) المبلغ الذي يمثل أقصى درجة تعرض لمخاطرة الائتمان في تاريخ إعداد التقرير بدون الأخذ في الاعتبار أي ضمان محتفظ به أو تحسينات الائتمان الأخرى Credit Enhancements (على سبيل المثال إتفاقيات تقاص التي لا تتأهل للتسوية Offset حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٢)؛
- (ب) وصف للممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى. فيما يتعلق بالمبلغ المفصح عنه في البند (أ)؛
- (ج) معلومات حول نوعية الائتمان للأصول المالية التي لم تتقضي فترة إستحقاقها ولم تنخفض قيمتها؛ و
- (د) المبلغ المسجل للأصول المالية التي خلافاً لذلك ستتقضي فترة إستحقاقها أو تنخفض قيمتها، والتي أعيد للتفاوض بشأن شروطها.

الأصول المالية التي لنقضي إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها

٣٧ على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأصل المالي:

- (أ) تحليل لعمر الأصول المالية التي لنقضي تاريخ إستحقاقها في تاريخ إعداد التقرير. ولكن لم تنخفض قيمتها؛
- (ب) تحليل للأصول المالية التي حددت فردياً أنها إنخفضت قيمتها كما في تاريخ تقديم التقرير، بما في ذلك العوامل التي أخذتها المنشأة في الاعتبار عند تحديد أنها إنخفضت قيمتها؛ و
- (ج) وصف للممتلكات التي تحتفظ بها المنشأة كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى بالنسبة للمبالغ التي تم الإفصاح عنها في (أ) و (ب)، وإذا لم يكن ذلك، صلياً الإفصاح عن تقدير لقيمتها العادلة.

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى

٣٨ عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الإستيلاء على الممتلكات التي تحتفظ بها كضمان أو اللجوء إلى تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تلي مقاييس الاعتراف في المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) طبيعة الأصول التي تم الحصول عليها ومبلغها المسجل؛ و
- (ب) عندما لا تكون الأصول قليلة للتحويل بسهولة للنقد، الإفصاح عن سياساتها الخاصة بالتصرف بهذه الأصول أو بإستخدامها في عملياتها.

مخاطرة السيولة

٣٩ على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) تحليل للإستحقاق المتعلق بالالتزامات المالية يبين الإستحقاقات للتأجيل المتبقية؛ و
- (ب) وصف لكيفية إدارتها لمخاطرة السيولة المطبقة في البند (أ).

مخاطرة السوق

تحليل الحساسية

٤٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي ما لم تكن تمثل للفقرة ٤١:

- (أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقرير وبين كيف أن الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كانت ستتأثر بسبب التغيرات في متغير المخاطرة أو العلاقة التي كانت ممكنة بشكل محقول في ذلك التاريخ؛
- (ب) الأساليب والإفراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛ و
- (ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والإفراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

٤١ إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطرة الذي يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطرة (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) واستخدمته لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها استخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة ٤٠، وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلي:

- (أ) إيضاح للأسلوب المستخدم في إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والإفراضات التي تركز عليها البيانات المقدمة؛ و
- (ب) إيضاح لهدف الأسلوب المستخدم وللتحديدات التي قد تنجم في المعلومات التي لا تعكس بشكل كامل للقيمة الحالية للأصول والالتزامات ذات العلاقة.

إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

٤٢ عندما تكون تحليلات الحساسية التي تم الإفصاح عنها حسب الفقرة ٤٠ أو الفقرة ٤١ لا تمثل للمخاطرة الملازمة في الأداء المالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وبسبب اعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطرة.

تاريخ النفاذ والانتقال

٤٣ على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٤٤ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار للفرات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإنها ليست بحاجة لعرض معلومات مقارنة للإفصاحات التي تتطلبها الفترات ٢٠٠٦-٢٠٠٧ بشأن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٠

٤٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة".

الملحق أ مصطلحات معرفة

إن هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

مخاطرة الائتمان	المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ للتعهد.
مخاطرة العملة	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو للتدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي.
مخاطرة سعر الفائدة	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو للتدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الفائدة في السوق.
مخاطرة السيولة	المخاطرة الناجمة عن صعوبة تنفيذ الإلتزامات المرتبطة بالإلتزامات المالية والتي قد تولج المنشأة.
القروض المستحقة	القروض المستحقة هي إلتزامات مالية بإستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل حسب شروط الإئتمان العادية.
مخاطرة السوق	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو للتدفقات النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق، وتشمل مخاطرة السوق ثلاثة أنواع هي: مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى.
مخاطرة الأسعار الأخرى	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو للتدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (باستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواء تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو للجهة التي أصدرتها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق.
انقضاء الإستحقاق	تكون الأداة المالية قد انقضت إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقدا.

المصطلحات التالية معرفة في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهي مستخدمة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حسب المعايير المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

- للتكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي
- الأصول للمالية المتوفرة للبيع
- إلغاء الإعتراف
- المشتق
- أسلوب الفائدة للسرية المفعول
- أداة حقوق الملكية
- القيمة العادلة

- الأصل المالي
- الأداة المالية
- الإلتزام المالي
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- عقد الضمان المالي
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي المحتفظ به للمتاجرة
- معاملة التنبؤ
- أداة التحوط
- الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق
- القروض والذمم المدينة
- الشراء أو البيع بالطريقة العادية

الملحق ب إرشادات التطبيق

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٦)

ب ١ تتطلب الفقرة ٦ أن تقوم المنشأة بتصنيف الأدوات المالية في ثلاث تلسبب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، والفئات المبينة في الفقرة ٦ تحدها المنشأة، ولذلك فهي متميزة عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة).

ب ٢ عند تحديد فئات الأدوات المالية، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى:

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة عن الأدوات التي تم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كثفة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار.

ب ٣ على المنشأة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفاصيل التي توفرها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكيد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيف تصنف المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون دمج المعلومات مع مختلف الخصائص، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل البيانات المالية تفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وتجعل للمعلومات الهامة غامضة نتيجة لوجود عدد كبير جدا لها، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة غامضة بإدخالها ضمن مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة، وبالمثل على المنشأة عدم الإفصاح عن المعلومات التي جمعت كذلك بحيث تجعل للفروقات الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة.

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي

الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرتان ١٠ و ١١)

ب ٤ إذا قامت المنشأة بتحديد لئلتزام مالي بقيمته العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإن الفقرة ١٠ (أ) تتطلب منها الإفصاح عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الائتمان للالتزام، وتسمح الفقرة ١٠ (أ) للمنشأة بتحديد هذا المبلغ على أنه مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام لذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق، وإذا كانت

التغيرات الوحيدة ذات العلاقة في ظروف السوق للإلتزام ما هي التغيرات في سعر فائدة (مسموح به) تمت ملاحظته فبِهِ يمكن تقدير هذا المبلغ كما يلي:

- (أ) أولاً، تقوم المنشأة بحساب معدل للعائد الداخلي للإلتزام في بداية الفترة باستخدام سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام والتكاليف النقدية المتوقعة للإلتزام في بداية الفترة، وتخصم من معدل للعائد هذا سعر فائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في بداية الفترة للوصول إلى مكون خاص بالإدارة لمعدل للعائد الداخلي.
- (ب) بعد ذلك تقوم المنشأة بحساب القيمة الحالية للتكاليف النقدية المرتبطة مع الإلتزام باستخدام التكاليف النقدية المتوقعة للإلتزام في نهاية الفترة وسعر خصم مساو لمبلغ (١) سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في نهاية الفترة (٢) المكون الخاص بالأداة لمعدل للعائد الداخلي كما هو محدد في البند (أ).
- (ج) الفرق بين سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ للمحدد في البند (ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته، وهذا هو المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه.

يفترض هذا المثال أن التغيرات في القيمة العادلة الناجمة باستثناء التغيرات في مخاطر الائتمان للإدارة أو التغيرات في أسعار الفائدة، ليست هامة، وإذا كانت الأداة في المثال تحتوي على مشتق ضمني فإنه يتم استثناء التغير في القيمة العادلة للمشتق الضمني عند تحديد المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه حسب الفقرة ١٠(أ).

الإفصاحات الأخرى-الميليات المحاسبية (الفقرة ٢١)

بـ تتطلب الفقرة ٢١ الإفصاح عن أساس (أو أساس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والميليات المحاسبية الأخرى المستخدمة المناسبة لفهم البيانات المالية، وبالنسبة للبيانات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي:

- (١) بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة :
 - (أ) طبيعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي حددتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛
 - (ب) مقاييس هذا التحديد للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الاعتراف الأولي؛ و
 - (٣) كيفية تحقيق المنشأة للشروط في الفقرات ٩ أو ١١ أو ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمثل هذا التحديد، وبالنسبة للأصول المحددة حسب الفقرة (ب) (١) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفا للظروف التي تحيط بحالة عدم الإتساق في القياس أو الاعتراف الذي كان خلافاً لذلك مبدأ، وبالنسبة للأصول المحددة حسب الفقرة (ب) (٢) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة

الدولي ٣٩ يشمل هذا الإقصاح وصفاً لكيفية اتفاق التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مع إدارة المخاطر الموثقة أو إستراتيجية الإستثمار للمنشأة.

(ب) مقاييس تحديد الأصول المالية على أنها متوفرة للبيع.

(ج) ما إذا تم احتساب المشتريات والمبيعات بالطرق العادية للأصول المالية في تاريخ المتاجرة أو في تاريخ التسوية (انظر الفقرة ٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(د) عندما يتم استخدام حساب مخصص لتخفيض المبلغ المسجل للأصول المالية التي إنخفضت قيمتها بمقدار خسائر الائتمان:

(١) مقاييس تحد متى تم بشكل مباشر تخفيض المبلغ المسجل للأصول المالية التي انخفضت قيمتها (أو في حالة عكس للتخفيض Reversal of a write down زيادة المبلغ بشكل مباشر) ومن ثم استخدام حساب المخصص؛ و

(٢) مقاييس شطب للمبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل المبلغ المسجل للأصل المالي الذي انخفضت قيمته (انظر الفقرة ١٦).

(هـ) كيفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسائر كل فئة أداة مالية (انظر الفقرة ٢٠ (أ))، على سبيل المثال ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسائر في البنود بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يشمل دخل الفائدة أو أرباح الأسهم.

(و) المقاييس التي تستخدمها المنشأة لتحديد وجود أدلة موضوعية على حدوث خسارة نتيجة إنخفاض للقيمة (انظر الفقرة ٢٠ (هـ)).

(ز) السياسة المحاسبية للأصول المالية الخاضعة للشروط التي أعيد التفاوض بشأنها (انظر الفقرة ٣٦ (د)) عندما يكون قد تم إعادة التفاوض بشأن أحكام الأصول المالية التي ستكون خلافاً لذلك قد إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها.

تتطلب الفقرة ١١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك أن تفصح المنشآت في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام عدا عن تلك التي تتضمن التقديرات التي أجرتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أكبر الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من الأدوات المالية (الفقرات ٣١-٤٢)

ب) يجب إجراء الإقصاحات التي تتطلبها الفقرات من ٣١-٤٢ إما في البيانات المالية أو إدخالها من خلال الإشارة إليها من ليايلات المالية إلى بيان آخر مثل تطبيق الإدارة أو تقرير مخاطرة إلى مستخمي البيانات المالية حسب نفس الشروط مثل ليايلات المالية وفي نفس الوقت، وعليه، المعلومات المنخلة من خلال الإشارة إليها تكون ليايلات مالية غير مكتملة.

الإفصاحات الكمية (الفقرة ٣٤)

٧ب تتطلب الفقرة ٣٤ (أ) الإفصاح عن البيانات الكمية الملخصة حول تعرض المنشأة للمخاطر بناء على المعلومات المتوفرة داخليا لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة، وعندما تستخدم المنشأة عدة أساليب لإدارة التعرض للمخاطرة فإن على المنشأة الإفصاح عن المعلومات باستخدام الأسلوب أو الأساليب التي توفر أكثر المعلومات موثوقية وملائمة، ويناقش معيار المحاسبة الدولي ٨ "المحاسبات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الملائمة والموثوقية.

٨ب تتطلب الفقرة ٣٤ (ج) الإفصاح عن تركيزات المخاطرة، وتنتج تركيزات المخاطرة من الأنواع المالية التي لها خصائص متشابهة و تتأثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الاقتصادية والظروف الأخرى. يتطلب تحديد تركيزات المخاطرة الحكم الشخصي مع الأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطرة ما يلي:

(أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطرة؛

(ب) وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال الجهة المناظرة أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق)؛ و

(ج) مقدار التعرض للمخاطرة المرتبطة بكافة الأدوات المالية التي تتشارك في تلك الخاصية.

الحد الأقصى للتعرض للمخاطرة (الفقرة ٣٦ (أ))

٩ب تتطلب الفقرة ٣٦ (أ) الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشأة لمخاطرة الائتمان، و بالنسبة للأصل المالي فإنه يكون عادة إجمالي المبلغ المسجل مطروحا منه ما يلي:

(أ) أية مبالغ تم تقاصها Offset حسب معيار المحاسبة الدولي ١٣٢ و

(ب) أية خسائر في انخفاض القيمة معترف بها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

١٠ب تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشوء مخاطرة لائتمان والحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان ما يلي، دون أن تكون مقصورة على ذلك:

(أ) منح قروض وضم مديونة للعملاء وعمل إيداعات لدى منشآت أخرى، وفي هذه الحالات الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان هو المبلغ المسجل للأصول المالية ذات العلاقة.

(ب) الدخول في عقود مشتقات، على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومقايضات أسعار فائدة ومشتقات إئتمان، وعندما يتم قياس الأصل الناجم بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان في تاريخ إعداد التقرير سيساوي المبلغ المسجل.

(ج) منح كفالات مالية، ففي هذه الحالة الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تكفله إذا طلب دفع الكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به كإلتزام.

(د) عمل إلتزام بقرض غير قابل للتقضي على مدى عمر التسهيل أو قابل للتقضي فقط إستجابة لتغير عكسي جوهري، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة تسوية الإلتزام بالقرض نقدا أو بإدارة مالية أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان هو مبلغ الإلتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه

من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزء غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل، وقد يكون هذا أكبر إلى حد كبير من المبلغ المعترف به كإلتزام.

تحليل الإستحقاق التعاقدى (الفقرة ٣٩(أ))

ب١١ عند إعداد تحليل الإستحقاق التعاقدى للإلتزامات المالية الذي تتطلبه الفقرة ٣٩(أ)، على المنشأة استخدام حكمها لتحديد عدد مناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال يمكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:

- (أ) ما لا يزيد عن شهر واحد؛
- (ب) أكثر من شهر واحد وما لا يزيد عن ثلاثة شهور؛
- (ج) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة؛ و
- (د) أكثر من سنة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات.

ب١٢ عندما يكون لدى الطرف المناظر اختيار متى يتم دفع مبلغ إدخال الإلتزام على أساس التاريخ المبكر يمكن به الطلب من المنشأة أن تقوم بالدفع، فعلى سبيل المثال الإلتزامات المالية التي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديدها عند الطلب (الودائع تحت الطلب) يتم إدخالها ضمن أكثر فئة زمنية مبكرة.

ب١٣ عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوفير مبالغ على شكل أقساط فإنه يتم تخصيص كل قسط لأكثر فترة زمنية مبكرة يمكن أن يطلب فيها من المنشأة أن تقوم بالدفع، فعلى سبيل المثال يتم إدخال قرض تم الإلتزام به غير مسحوب ضمن الفترة الزمنية التي تحتوي على أكثر تاريخ مبكر يمكن فيه السحب منه.

ب١٤ إن المبالغ التي تم الإفصاح عنها في تحليل الإستحقاق هي للتكاليف النقدية غير المخصصة التعاقدية، على سبيل المثال:

- (أ) إجمالي إلتزامات التأجير التمويلي (إقبل خصم رسوم التمويل)؛
- (ب) الأسعار المحددة في الإلتزامات الأجلة لشراء أصول مالية مقابل نقد؛
- (ج) صافي مبالغ مقايضات سعر للفائدة للعالم وسعر للفائدة للثابت التي يتم تبادل صافي التدفقات النقدية لها. Pay-Floating / Receive-Fixed Interest Rate Swaps؛
- (د) المبالغ التعاقدية التي سيتم تبادلها في أداة مالية مشتقة (على سبيل المثال مقايضات العملة) التي يتم مقابلتها بتبادل إجمالي للتكاليف النقدية؛ و
- (هـ) إجمالي إلتزامات القروض.

تختلف للتكاليف النقدية المخصصة عن المبلغ الوارد في الميزانية العمومية لأن مبلغ الميزانية العمومية مبني على التكاليف النقدية للمخومة.

ب١٥ وحيشا كان مناسباً على المنشأة الإفصاح عن تحليل الأدوات المالية المشتقة بشكل منفصل عن تحليل الأدوات المالية غير المشتقة في تحليل الإستحقاق للتعاقدى للإلتزامات المالية الذي تتطلبه الفقرة ٣٩(أ)، فعلى سبيل المثال سيكون من المناسب تمييز التكاليف النقدية من الأدوات المالية المشتقة والأدوات المالية غير المشتقة إذا تمت تسوية التكاليف النقدية الناجمة من الأدوات المالية المشتقة بشكل كامل، ويعود ذلك لأن إجمالي التدفق الصالح قد يصلحبه تدفق وورد ذو علاقة.

ب١٦ عندما يكون المبلغ المستحق غير ثابت فإنه يتم تحديد المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه بالرجوع إلى الظروف السائدة في تاريخ إعداد التقرير، فعلى سبيل المثال عندما يختلف المبلغ المستحق تبعاً للتغيرات في مؤشر فإن المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه قد يكون بناء على مستوى المؤشر في تاريخ إعداد التقرير.

مخاطرة السوق - تحليل الحساسية (الفقرتان ٤٠ و ٤١)

ب١٧ تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة، وحسب الفقرة ب٣ على المنشأة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إخلال معلومات ذات خصائص مختلفة حول التعرض للمخاطر من البيانات الاقتصادية التي تختلف إلى حد كبير، على سبيل المثال:

- (أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأدوات المالية الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية المحتفظ بها للمتجارة وتلك التي ليس لها نفس هذا التصنيف.
 - (ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات للتضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات للتضخم المنخفض.
- إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطر السوق في بيئة اقتصاديه واحدة فقط فإنها لن تظهر معلومات غير مجمعة.

ب١٨ تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) أن يظهر تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير المخاطرة المناسبة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق)، ولهذا الغرض:

- (أ) لا يطلب من المنشآت تحديد ما هو الربح أو الخسارة التي كانت ستتحقق لو كانت متغيرات المخاطرة المناسبة مختلفة، وبدلاً من ذلك على المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في تاريخ الميزانية العمومية بإفترض أن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب قد حدث في تاريخ الميزانية العمومية وتم تطبيقه على التعرض للمخاطرة القائمة في ذلك التاريخ، فعلى سبيل المثال إذا كان للمنشأة التزام ذو سعر عائم في نهاية السنة فإن على المنشأة الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية إذا اختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول.
- (ب) لا يطلب من المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير ضمن نطاق تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب، وسيكون الإفصاح عن آثار للتغيرات في حدود النطاق الممكن بشكل معقول سيكون كافياً.

ب١٩ عند تحديد ما هو التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب على المنشأة الأخذ بالاعتبار ما يلي:

- (أ) البيانات الاقتصادية التي تعمل بها، ويجب أن لا يشمل التغير الممكن بشكل معقول السيناريوهات بعيدة الاحتمال أو سيناريوهات "أسوأ حالة" أو "إختيارات الجهد" Stress Tests. إلى جانب ذلك إذا كان معدل التغير في متغير المخاطرة الملازم ثابتاً فإن المنشأة ليست بحاجة لتحديد التغير الممكن بشكل معقول الذي تم إختياره في متغير المخاطرة، فعلى سبيل المثال لنفترض أن أسعار الفائدة ٥% وتحدد المنشأة أن تنبأ في أسعار الفائدة بمقدار ± ٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق

الملكية إذا كانت أسعار الفائدة متغير إلى ٤,٥% أو ٥,٥%، وفي الفترة التالية زادت أسعار الفائدة إلى ٥,٥%، وتضمن المنشأة في الإعتقاد أن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ± ٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت)، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة متغير إلى ٥% أو ٦%، ولا يطلب من المنشأة تعديل تقييمها بأن أسعار الفائدة قد تتذبذب بشكل مقبول بمقدار ± ٥٠ نقطة أساس إلا إذا كان هناك دليل على أن أسعار الفائدة قد أصبحت أكثر تقلباً بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي يجري التقييم على مده. يجب أن يبين إختبار حساسية أثار التغيرات التي تعتبر أنها ممكنة بشكل مقبول على مدى الفترة حتى تقوم المنشأة بعد ذلك بعرض هذه الإفصاحات التي هي عادة فترة إعداد التقارير السنوية التالية.

ب٢٠ تتيح الفقرة ٤١ للمنشأة استخدام تحليل حساسية يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطرة مثل منهجية للقيمة المعرضة للمخاطر، إذا استخدمت هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط إجمال الخسارة ولا تقيس إجمال المكسب، ومن الممكن أن تمثل هذه المنشأة للفقرة ٤١ (أ) بالإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطرة Value-At-Risk Model المستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو Monte-Carlo Simulations)، وإيضاح بشأن كيفية عمل النموذج والافتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الإحتفاظ ومستوى الثقة). يمكن للمنشآت كذلك الإفصاح عن فترة الملاحظة للتاريخية Observation والتوزيعات Weightings المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الصلابة وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (أو بالتناوب محاكاة توزيع إجمال مونت كارلو Monte-Carlo Probability Distribution) Simulations تم استخدامها.

ب٢١ على المنشأة تقديم تحليلات حساسية لأعمالها بكاملها، ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة لأدواتها المالية.

مخاطرة سعر الفائدة

ب٢٢ تنشأ مخاطرة سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحتمل عليها الفائدة المعترف بها في الميزانية العمومية (على سبيل المثال القروض والذمم المدينة و أدوات الدين الصادرة) ولبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في الميزانية العمومية (على سبيل المثال بعض إلتزامات القروض).

مخاطرة العملة

ب٢٣ تنشأ مخاطرة العملة (أو مخاطرة الصرف الأجنبي) للأدوات المالية المقيمة بعملة أجنبية، أي بعملة غير عملة البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة Functional Currency التي يتم قياسها بها، ولغرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا لا تنشأ مخاطرة العملة من الأدوات المالية التي ليست بلود نقدية أو من الأدوات المالية المقيمة بعملة البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة.

ب٢٤ يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة المنشأة تتعرض للمخاطرة.

مخاطرة الأسعار الأخرى

ب٢٥ تنشأ مخاطرة الأسعار الأخرى للأدوات المالية بسبب التغيرات في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية على سبيل المثال، وللاستثال للفقرة ٤٠ يمكن للمنشأة الإفصاح عن أثر انخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطرة آخر، فعلى سبيل المثال إذا أعطيت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي لدوات مالية فإن على المنشأة الإفصاح عن زيادة أو الانخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

ب٢٦ فيما يلي الأمثلة التالية على الأدوات المالية التي تتسبب في نشوء مخاطر أسعار حقوق الملكية، وهما حقوق ملكية محتفظ بها في منشأة أخرى و إستثمار في إلتيمان Trust، والذي بدوره يحتفظ بإستثمارات في لدوات حقوق الملكية. تشمل الأمثلة الأخرى العقود الأجلة و الخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من لدوات حقوق الملكية والمقايضات المرتبطة بأسعار حقوق الملكية، وتتأثر القيم العادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية.

ب٢٧ حسب الفقرة ٤٠ (أ) حساسية الربح أو الخسارة (التي تنشأ على سبيل المثال من الأدوات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وإنخفاضات قيمة الأصول المالية المتوفرة للبيع) يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن حالة حساسية حقوق الملكية (التي تنجم على سبيل المثال من الأدوات المصنفة على أنها متوفرة للبيع).

ب٢٨ لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تصنفها المنشأة على أنها لدوات حقوق ملكية، ولا يتأثر الربح أو الخسارة بمخاطرة سعر حقوق الملكية لهذه الأدوات، وتبعاً لذلك لا يطلب تحليل الحساسية.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم إدخال التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر هذا المعيار في عام ٢٠٠٥ في نص الإصدارات ذات العلاقة الواردة في هذه النسخة.

الملاحق د

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إذا لم يتم تطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩/الأدوات المالية: الإعراف والقياس - خيار القيمة العادلة

في يونيو ٢٠٠٥ أصدر المجلس تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس - خيار القيمة العادلة" لتطبيقها للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفترة السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ ولم تطبق هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عليها تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لتلك الفترة حسبما يلي، وفي الفترات المعدلة تم وضع خط تحت للنص الجديد وشطب النص المحذوف.

١د تم تعديل العنوان فوق للفترة ٩ والفترة ١١ كما يلي وحذف الفقرة ١١.

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

١١ على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) الأساليب المستخدمة للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ٩(ج) والفقرة ١٠(أ).

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته للإمتثال للمتطلبات في الفقرة ٩(ج) أو الفقرة ١٠(أ) لا يمثل بأمانة التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطره الائتمانية فإن أسباب التوصل لهذا الإستنتاج والعوامل التي تعتقد بها تكون مناسبة.

تم تعديل الفقرة ب(١٥) كما يلي:

(أ) مقاييس تحديد عند الإعراف الأولي بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(١) طبيعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي حددتها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

(٢) مقاييس هذا التحديد للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعراف الأولي؛ و

(٣) كيف حققت المنشأة الشروط في الفترات ٩ أو ١١ أو ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمثل هذا التحديد، وبالنسبة للأدوات المحددة حسب الفقرة ب(١) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفا للظروف التي تحول بعزم الإتساق في القياس أو الإعراف الذي كان خلافا لذلك، منشأ، وبالنسبة للأدوات المحددة حسب الفقرة ب(٢) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في معيار المحاسبة

الدولي ٣٩ يشمل هذا الإفصاح وصفًا لكيفية إتفاق التحديد بالقيمة العادلة من خلال المربح
لر الخسارة مع إدارة المخاطر الموثوقة لر بعض النتيجة الإستثمار للمنشأة.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

وافق أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية لبالغ عدهم أربعة عشر عضواً على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات" لإصداره.

سير ديفيد تويدي رئيساً

توماس إي جونز نائباً للرئيس

ماري إي بارت

هانز جورج برونز

أنتوني تي كوب

ليان اينجستروم

روبرت بي جارنيت

جيلبرت جيلاند

جيمس جيه ليسفرينج

وارن جيه ماكريجور

باتريشيا آل لومالي

جون تي سميث

جيفري ويتنجتون

تلتسومي يامادا

المحتويات

الفقرات

أساس الإستهتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

المقدمة	إستهتاج ٥-١
النطاق	إستهتاج ٦-١١
المنشآت التي ينطبق عليها المعيار	إستهتاج ٦-٨
الإستهتاجات التي نظر فيها المجلس	إستهتاج ٩-١١
شركات التأمين	إستهتاج ٩
المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم	إستهتاج ١٠
للشركات التابعة	إستهتاج ١١
الإفصاحات عن أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	إستهتاج ١٢-٣٩
المبدأ	إستهتاج ١٣
الإفصاحات الميزانية العمومية	إستهتاج ١٤-٣٢
فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية	إستهتاج ١٤-١٥
الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح	
أو الخسارة	إستهتاج ١٦-٢٢
إعادة للتصنيف	إستهتاج ٢٣
إلغاء الاعتراف	إستهتاج ٢٤
الضمان	إستهتاج ٢٥
حساب مخصص خسائر الإئتمان	إستهتاج ٢٦-٢٧
الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة	إستهتاج ٢٨-٣١
عدم الوفاء والإخلال	إستهتاج ٣٢
بيان الدخل وحقوق الملكية	إستهتاج ٣٣-٣٥
بنود الدخل أو المصروف والمكسب والخسارة	إستهتاج ٣٣-٣٤
دخل ومصروف الرسوم	إستهتاج ٣٥
الإفصاحات الأخرى - القيمة العادلة	إستهتاج ٣٦-٣٩
الإفصاحات عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	إستهتاج ٤٠-٦٥
موقع الإفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	إستهتاج ٤٣-٤٦
الإفصاحات الكمية	إستهتاج ٤٧-٤٨
المعلومات المبينة على كفاية إدارة المنشأة للمخاطرة	إستهتاج ٤٧
المعلومات حول المداخلات	إستهتاج ٤٨
مخاطرة الإئتمان	إستهتاج ٤٩-٥٦
الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان	إستهتاج ٤٩-٥٠
للممتلكات المحتفظ بها كضمان وتصنيفات الإئتمان الأخرى	إستهتاج ٥١-٥٣
نوعية الإئتمان للأصول المالية التي لم ينقض استحقاقها ولم	
تتخفض قيمتها	إستهتاج ٥٤
الأصول المالية التي إما لنقضى استحقاقها أو لتخفضت قيمتها	إستهتاج ٥٥
للممتلكات المرهونة كضمان وتصنيفات الإئتمان الأخرى	إستهتاج ٥٦

إستنتاج ٥٧-٥٨	مخاطرة السيولة
إستنتاج ٥٩-٦٤	مخاطرة السوق
إستنتاج ٦٥	المخاطرة التشغيلية
إستنتاج ٦٦-٧٢	تاريخ النفاذ والانتقال
إستنتاج ٧٣	ملخص للتغيرات الرئيسية عن مسودة العرض
	ملحق
	التعديلات على أساس الإستنتاجات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

أساس الاستنتاجات

للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

يرافق أساس الاستنتاجات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا إعتبرات مجلس معايير المحاسبة الدولية للوصول إلى الاستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في المجلس وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج ٢ في أواخر التسعينات أصبحت الحاجة واضحة لمراجعة شاملة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"، وقد أصدرت الهيئة التي سبقت المجلس وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية عدداً من المعايير التي تناولت بشكل أكثر شمولاً بعض المواضيع التي تم تناولها في السابق للبنوك في معيار المحاسبة الدولي ٣٠، كذلك كانت تتم تغييرات رئيسية في قطاع الخدمات المالية وفي طريقة إدارة للمؤسسات المالية لأنشطتها وتعرضها للمخاطر، مما زاد من الصعوبة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية للبنوك في تقييم ومقارنة مركزها وأدائها المالي ومخاطر الائتمان الخاصة بها وأساليبها لتقييم وإدارة هذه المخاطر.

إستنتاج ٣ في عام ١٩٩٩ أضافت لجنة معايير المحاسبة الدولية مشروعاً لجدول أعمالها لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٠، وفي عام ٢٠٠٠ تم تكوين لجنة توجيهية.

إستنتاج ٤ في عام ٢٠٠١ أضافت المجلس هذا لمشروع لجدول أعماله، ومن أجل مساعدته وتقديم المشورة له لحفظ المجلس باللجنة التوجيهية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٠ وأعاد تسمية اللجنة الإستشارية للأنشطة المالية على أنها مجموعة إستشارية خبيرة، ولأعضاء اللجنة الإستشارية للأنشطة المالية خبرة ومعرفة في البنوك والشركات المالية وشركات التأمين وشملت مدققين ومحاسبين ماليين ومعدنين ومنظمين، وكان دور اللجنة كما يتلخص بما يلي:

(أ) توفير المدخلات من منظور معدي ومدقي للبيانات المالية للمنشآت التي لها عروض هامة للأدوات المالية؛ و

(ب) مساعدة المجلس في تطوير معيار وإرشادات تنفيذ لإفصاحات المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة.

إستنتاج ٥ نشر المجلس إقتراحاته في يوليو ٢٠٠٤ على شكل مسودة للعرض ED ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"، وكان الموعد النهائي لتقديم الملاحظات هو ٢٧ أكتوبر ٢٠٠٤، وقد استلم المجلس ١٠٥ كتب ملاحظات، وبعد مراجعة الإستجابات أصدر للمجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في أغسطس ٢٠٠٥.

المنشآت التي ينطبق عليها المعيار

إستنتاج ٦ بالرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ نجم عن مشروع لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ (الذي كان ينطبق فقط على البنوك والمؤسسات المالية المماثلة) التي لها أدوات مالية، وقد أشار المجلس إلى أن تقليل الحواجز التنظيمية في العديد من البلدان وزيادة الاندماج بين البنوك وشركات للخدمات المالية التي ليست بنوكاً والكتلتات المالية أدى إلى قيام العديد من المنشآت بتقديم خدمات مالية كانت تقليدياً فقط منشآت منظمة وتحت الإشراف مثل بنوك، وتوصل المجلس إلى أن هذا التطور سيجعل من غير المناسب تحديد هذا المشروع ليقصر على البنوك والمؤسسات المالية المماثلة.

إستنتاج ٧ نظر المجلس فيما إذا كانت المنشآت التي تقوم بأنشطة محددة بشكل عام مثل البنوك والمؤسسات المالية الأخرى مثل قبول الودائع وأنشطة الإقراض والأوراق المالية تواجه مخاطر فريدة تتطلب معياراً خاصاً بها، غير أن المجلس قرر أنه يجب أن يشمل نطاق هذا للمشروع الإفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية في جميع المنشآت، وذلك للأسباب التالية:

(أ) أن الإفصاحات عن المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية نالمة لمستخدمي البيانات المالية لجميع المنشآت.

(ب) وجد المجلس أنه لا يستطيع بشكل مرضي تعريف أنشطة قبول الودائع والإقراض والأوراق المالية، وبشكل خاص لا يستطيع التفرقة بين منشأة ذات أنشطة لا علاقة لها بالأوراق المالية ومنشأة لها محفظة أصول مالية لأغراض الإستثمار وإدارة السيولة.

(ج) أوضحت الإستجابات لمسودة عرض التحسينات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢/الأدوات المالية: الإفصاح والعرض الذي نشر في يونيو ٢٠٠٢ أن متطلبات الإفصاح عن المخاطرة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تنطبق على جميع المنشآت يمكن تصنيفها.

(د) أن إستثناء بعض الأدوات المالية ميزيد من خطر إمكانية أن تصبح إفصاحات المخاطرة غير كاملة ومن المحتمل مضللة، فلي سبيل المثال من الممكن أن تؤثر إلى حد كبير أداة صنادرة عن منشأة لها عرض هام على مخاطرة السيولة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة العملة حتى ولو لم تكن تلك الأداة معدة كجزء من أنشطة قبول الودائع والإقراض والأوراق المالية.

(هـ) أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة إلى أن يكونوا قادرين على مقارنة الأنشطة والمعاملات والأحداث المتشابهة لمختلف المنشآت على أساس ثابت، وبذلك فإن مبادئ الإفصاح التي تنطبق على المنشآت الخاضعة للأنظمة يجب أن لا تختلف عن تلك التي تنطبق على المنشآت غير الخاضعة للأنظمة ولكنها خلافاً لذلك منشآت متشابهة.

8 **استنتاج** قرر المجلس أن نطاق المعيار هذا يجب أن يكون نفس نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مع استثناء واحد، وتوصل المجلس إلى أن المعيار يجب أن لا ينطبق على المشتقات المبنية على الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة إذا كانت تلك المشتقات تلبى تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، ويعود ذلك إلى أن أدوات حقوق الملكية لا يتم إكمال قياسها، وبناءً عليه:

- (أ) فإنها لا تعرض للجهة المصدرة لمخاطرة الميزانية العمومية وبيان الدخل؛ و
(ب) الإفصاحات عن أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي ليست مناسبة لأدوات حقوق الملكية.

بالرغم من أن هذه الأدوات مستثاء من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ فإنها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لغرض تحديد ما إذا كانت تلبى تعريف أدوات حقوق الملكية.

الاستثناءات التي نظر فيها المجلس

شركات التأمين

9 **استنتاج** نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن ينطبق المعيار على المنشآت التي لها أدوات مالية وتقوم بإصدار عقود تأمين، ولم يستثنى المجلس هذه المنشآت لأن الأدوات المالية تعرض جميع المنشآت للمخاطر بغض النظر عما لديها من أصول مالية وإلتزامات مالية أخرى، وتبعاً لذلك فإن على المنشأة التي تقوم بكل من إصدار عقود تأمين ولها أدوات مالية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" على عقود التأمين الخاصة بها وتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على أصولها المالية وإلتزاماتها المالية، غير أن العديد من متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كانت تطبيقات أو قيمت مباشرة نسبياً للمتطلبات الحالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٢، وبناءً على ذلك قام المجلس كذلك بتحديث الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لجعلها تتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، مع تعديلات تعكس الطبيعة المرحلية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم

10 **استنتاج** نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه استثناء المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم من نطاق المعيار، وأشار المجلس إلى أن مدى الإفصاحات التي يتطلبها المعيار يعتمد على المدى الذي تستخدم به المنشأة الأدوات المالية والمدى الذي تتحمل به المخاطر المتعلقة بذلك. يتطلب المعيار أن تعطي المنشآت التي لها أدوات مالية قليلة ومخاطر قليلة إفصاحات قليلة، كذلك فإن العديد من المتطلبات في المعيار مبنية على معلومات متوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة مما يساعد في تجنب متطلبات مرهقة بشكل غير ضروري وليست مناسبة للمنشآت الصغيرة، وتبعاً لذلك قرر المجلس عدم استثناء هذه المنشآت من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، غير أنه سيقي هذا القرار تحت المراجعة في مشروعه الخاص بإعداد التقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.

الشركات التابعة

11 **استنتاج** ذكر البعض في ردعم على مسودة العرض VED أن هناك إهتماماً ضئيلاً للجمهور في البيانات المالية لبعض المنشآت مثل شركة تابعة مملوكة بالكامل تصدر شركتها الأم بيانات مالية متوفرة للجمهور، وقد أشار هؤلاء المستجيبون إلى أنه يجب أن تكون هذه الشركات التابعة مستثناء من بعض متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في بياناتها المالية لفردية، غير أن إتخاذ قرار بشأن ما إذا

كانت مثل هذه المنشأة يجب أن تقوم بإعداد بيانات مالية ذات أغراض عامة هو أمر يعود للمنشأة والمشرعين وواضعي الأنظمة المحاسبية، وإذا قامت المنشأة بإعداد بيانات مالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإن مستخدمي هذه البيانات يجب أن يستلموا معلومات ذات نوعية واحدة كمستخدمين لأية بيانات مالية ذات أغراض عامة معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد أكد المجلس بأنه يجب عدم إجراء أي استثناء من المتطلبات العامة لأي معيار بالنسبة للبيانات المالية للشركات التابعة.

الإفصاحات عن أهمية الأنوات المالية للمركز والأداء المالي (الفقرات ٧-٣٠، ب ٤ وب ٥)

١٢ يستنتاج أعاد المجلس تغيير موقع الإفصاحات من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بحيث تكون جميع متطلبات الإفصاح للأنوات المالية في معيار واحد، وقد كان العديد من متطلبات الإفصاح عن أهمية الأنوات المالية للمركز والأداء المالي سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبالنسبة لهذه الإفصاحات تم إدخال الفقرات ذات العلاقة من أساس الاستنتاجات هذا. إن أساس الاستنتاجات لا يناقش المتطلبات التي لم يتم المجلس بإعادة النظر فيها سواء عند تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في عام ٢٠٠٣ أو عند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

المبدأ (الفقرة ٧)

١٣ يستنتاج قرر المجلس أن متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجب أن تكتمل من مبدأ الإفصاح الصريح في الفقرة ٧، كما قرر المجلس تحديد الإفصاحات لتلبية هذا المبدأ، وفي رأي المجلس لا تستطيع المنشآت تلبية مبدأ في الفقرة ٧ إلا إذا أوضحت عن المعلومات التي تتطلبها الفقرات ٨-٣٠.

إفصاحات الميزانية العمومية (الفقرات ٨-١٩، ب ٤) فئات الأصول للمالية والتزامات المالية (الفقرة ٨)

١٤ يستنتاج تتطلب الفقرة ٨ أن تفصح المنشآت عن الأصول المالية والأصول المالية حسب فئات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأنوات المالية: الإعراف والقياس، وتوصل المجلس إلى أن الإفصاح عن كل فئة قياس سيساعد المستخدمين في فهم المدى الذي تؤثر به المبيعات المحاسبية على المبالغ التي بمقدارها يتم الإعراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

١٥ يستنتاج توصل المجلس كذلك إلى أن الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ المسجلة للأصول المالية والإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتلك المحددة عند الإعراف الأولى على أنها أصول مالية وإلتزامات مالية بالقيمة المعادلة من خلال الربح أو الخسارة سيكون نافعاً لأن هذا التحديد هو حسب تقدير المنشأة.

الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرات ٩-١١، ب ٤ وب ٥)

إستنتاج ١٦

يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمنشآت أن تحدد مطلوباً مالياً غير مشتق بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا تمت تلبية شروط محددة، وإذا قامت المنشآت بذلك فإنه يطلب منها تقديم الإفصاحات في الفقرتين ١٢ و ١٠، ويحتوي أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرات إستنتاج ٨٧- ٩٢ على أسباب هذه الإفصاحات.

إستنتاج ١٧

تتعلق المتطلبات في الفقرات ٩ و ١١ وب ٥ (أ) بالتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس- خيار القيمة العادلة للصادر في يونيو ٢٠٠٥، ويحتوي أساس الاستنتاجات في هذه التعديلات على مناقشة لأسباب هذه المتطلبات.

إستنتاج ١٨

تتطلب الفقرة ١٠ (أ) الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة لأصل مالي محدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة الذي يعزى للتغيرات في مخاطرة الائتمان للأصل، وقد نظر المجلس سابقاً في هذا الإفصاح في مداولاته حول قياس القيمة العادلة للأصول المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١٩

بالرغم من أن التقدير الكمي لهذه التغيرات قد يكون صعباً من الناحية العملية فقد توصل المجلس إلى أن الإفصاح عن هذه المعلومات سيكون نافعا لمستخدمي البيانات المالية وسيساعد في تخفيف القلق بأن المستخدمين قد يسيئون تفسير آثار الربح أو الخسارة للتغيرات في مخاطرة الائتمان، وبشكل خاص في ظل عدم وجود إفصاحات، وبناء على ذلك عدد إكمال مراجعات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في عام ٢٠٠٣ قرر المجلس طلب الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي لا يعزى لتغيرات في سعر الفائدة الأساسية، واعتقد للمجلس أن هذا كثيراً ما يكون تفويضاً معقولاً Reasonable Proxy للتغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغيرات في مخاطرة الائتمان للإلتزام، وبشكل خاص عندما تكون هذه التغيرات كبيرة وتزود المستخدمين بمعلومات يستطيعون بها فهم أثر الربح أو الخسارة لهذا التغير في مخاطرة الائتمان.

إستنتاج ٢٠

غير أن بعض المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ بينوا أنهم لا يوافقون على أن الإفصاح معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وفر تفويضاً معقولاً بإستثناء أدوات الدين المباشرة، وبشكل خاص من المحتمل أن تكون هناك عوامل أخرى تشارك في التغير في القيمة العادلة للأداة ليس لها علاقة بسعر الفائدة الأساسية، مثل أثر مشتق ضمني. ذكر المستجيبون كذلك صعوبات أمام عقود التأمين المرتبطة بالوحدة التي يعكس فيها مبلغ الأصول أداء الإلتزام المحدد. أشار المجلس إلى أن التفويض الذي تم تطويره في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يفترض أنه من غير الممكن من الناحية العملية بالنسبة للمنشآت إجراء تحديد مباشر للتغير في القيمة العادلة الناجم عن التغيرات في مخاطرة الائتمان، على أنه المجلس اعترف بهذه المخاوف وشارك فيها.

إستنتاج ٢١

نتيجة لذلك عدل المجلس هذا المتطلب للتركيز مباشرة على هدف توفير المعلومات حول آثار التغيرات في مخاطرة الائتمان:

(أ) بالسماح للمنشآت تقديم تمثيل أكثر لمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغيرات في مخاطرة الائتمان إذا استطاعت ذلك، غير أن هذه المنشآت يطلب منها كذلك الإفصاح عن الأساليب تغطي تمثيلاً أكثر لمبلغ من التفويض في الفقرة ١٠ (أ) (١).

(ب) بتعديل إصباح التفويض لأن يكون مبلغ للتغير في القيمة العادلة الذي لا يحزى للتغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق، فعلى سبيل المثال قد تستطيع بعض المنشآت تحديد جزء من للتغير في القيمة العادلة للإلتزام على أنه ينسب للتغير في المؤشر، وفي هذه الحالات سيمنح إصباح التفويض مبلغ للتغير الذي ينسب للتغير في المؤشر، وبالمثل استثناء المبلغ الذي يحزى للتغير في صندوق استثمار داخلي أو خارجي يجعل التفويض أكثر ملاءمة لعقود التأمين المرتبطة بالوحدة.

استنتاج ٢٢ قرر المجلس أنه عندما تحدد المنشأة إلتزاماً مالياً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإن عليها الإفصاح عن الفرق بين المبلغ المسجل والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقبها دفعه عند الإستحقاق لجملة الأصل (انظر الفقرة ١٠ (ب))، ومن الممكن أن تختلف القيمة العادلة إلى حد كبير عن مبلغ التسمية، وبشكل خاص بالنسبة للإلتزامات المالية طويلة الأجل عندما تكون المنشأة قد عانت من تدهور كبير في قيمتها الإئتمانية منذ إصدارها، وقد توصل المجلس إلى أن معرفة هذا الفرق ستكون نفعاً لمستخدمي البيانات المالية، كذلك فإن مبلغ للتسوية هام لبعض مستخدمي البيانات المالية خلاصة الدائنين.

إعادة التصنيف (الفقرة ١٢)

استنتاج ٢٣ تتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن سبب إعادة تصنيف الأصول المالية بالتكلفة أو التكلفة المطفأة وليس بالقيمة العادلة، وقد وسع المجلس هذا المتطلب ليشمل الإفصاح عن سبب إعادة التصنيف وعن المبلغ الذي أعيد تصنيفه ليُدخل في كل فئة أو يخرج منها، وكما ورد في الفقرة ١٤ س يعتبر المجلس هذه المعلومات أنها مفيدة لأن تصنيف الأنواع المالية له أثر كبير على قيمتها.

إلغاء الاعتراف (الفقرة ١٣)

استنتاج ٢٤ من الممكن أن تكون المنشأة قد حولت أصول مالية بطريقة بحيث أن جزءاً منها أو جميعها لا تتأهل لإلغاء الاعتراف (انظر الفقرات ١٥-٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وإذا استمرت المنشأة في الاعتراف بجميع الأصول أو استمرت في الاعتراف بمدى مشاركة الأصول المستمرة فإن الفقرة ١٣ تتطلب الإفصاح عن طبيعة الأصول المالية ومدى المشاركة المستمرة للمنشأة ولية للإلتزامات مرتبطة بذلك، وهذا الإفصاح من شأنه أن يساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم أهمية المخاطر المحتفظ بها.

الضمان (الفقرتان ١٥ و ١٤)

استنتاج ٢٥ تتطلب الفقرة ١٥ إصاحات عن الضمان الذي تحتفظ به المنشأة إذا سمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم الوفاء من جانب المالك، وقد طلب لبعض استثناء من هذا الإفصاح إذا كان من غير العملي للحصول على القيمة العادلة للضمان المحتفظ به وتستطيع بيعه حتى ولو لم يكن هناك عدم وفاء.

حساب مخصص خسائر الإئتمان (الفقرة ١٦)

٢٦ إستنتاج عندما يستخدم حساب منفصل لتسجيل خسائر إنخفاض القيمة (مثل حساب مخصص أو حساب مشابه يستخدم لتسجيل إنخفاض جماعي للأصول) فإن الفقرة ١٦ تتطلب الإصحاح عن مطابقة لذلك الحساب، وقد تم إعلام المجلس أن المطلقين والمستخدمين الآخرين يجدون هذه المعلومات نافعة في تقييم كفاية مخصص خسائر الإنخفاض في القيمة لهذه المنشآت وعقد مقارنة منشأة مع أخرى، على أن المجلس قرر عدم تحديد مكونات المطابقة، وهذا من شأنه أن يتيح للمنشآت مرونة في تحديد أكثر الأشكال المناسبة لإحتياجاتها.

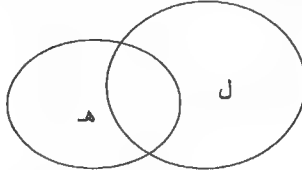
٢٧ إستنتاج طلب للمستجيبون لمسودة العرض ED ٧ من المجلس أن يطلب من المنشآت تقديم معلومات معادلة إذا لم تستخدم حساب مخصص، وقد قرر المجلس عدم إضافة هذا الإصحاح عند إكمال المعيار، وتوصل إلى أنه بالنسبة لجميع المنشآت فعليا يستلزم متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الخاص باعتبار الإنخفاض في القيمة على أساس المجموعة يستخدم مخصص أو حساب مماثل، وتشمل إصحاحات المياسة المحاسبية التي تتطلبها الفقرة ب ٥ (د) كذلك معلومات حول استخدام تعديلات مباشرة على المبالغ المسجلة للأصول المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة (الفقرة ١٧)

٢٨ إستنتاج يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فصل مكونات الالتزام وحقوق الملكية لأداة مالية مركبة، وأشار المجلس إلى أن هذا أكثر تعقيدا للأدوات المالية المركبة التي لها خصائص المشتقات الضمنية المتعددة التي تعتمد قيمها على بعضها (على سبيل المثال أداة دين قابلة للتحويل تعطي الجهة المصدرة الحق في إعادة استدعاء الأداة من حاملها أو تعطي حامل الأداة الحق في إعادة الأداة للجهة المصدرة) من الأدوات المالية التي ليس لها هذه الخصائص، وإذا كانت خصائص المشتق الضمني المتعلق بحقوق الملكية وغير المتعلق بحقوق الملكية معتمدة على بعضها فإن مبلغ القسم المحددة بشكل منفصل لمكونات الالتزام وحقوق الملكية لن يساوي قيمة الأداة المالية المركبة ككل.

٢٩ إستنتاج على سبيل المثال قيم خاصية خيار الشراء الضمنية وخاصية خيار تحويل حقوق ملكية في أداة دين قابلة للإستدعاء وقابلة للتحويل تعتمد جزئيا على بعضها إذا تم إطفاء خيار تحويل حقوق الملكية لحاملها عندما تمارس المنشأة خيار الشراء أو العكس بالعكس. يوضح الشكل التالي القيمة المشتركة الناتجة من التفاعل بين خيار شراء وخيار تحويل حقوق ملكية في سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل حيث تمثل الدائرة ل قيمة مكون الإلتزام أي قيمة الدين المباشر وخيار الشراء الضمني للدين المباشر، وتمثل الدائرة ه قيمة مكون حقوق الملكية أي خيار تحويل حقوق الملكية للدين المباشر، ويمثل إجمالي

منطقة للدائرتين قيمة المسند القابل للإستدعاء والتحويل، و الفرق بين قيمة المسند القابل للإستدعاء والتحويل ككل ومبلغ القيم المحددة بشكل منفصل لمكونات الإلتزام وحقوق الملكية هو القيمة المشتركة التي تعزى للإعتماد المتبادل بين خاصية خيار الشراء وخاصية تحويل حقوق الملكية، وهي ممثلة بالتقاطع بين الدائرتين.



إستنتاج ٣٠ بموجب الأسلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ القيمة المشتركة التي تعزى للإعتماد المتبادل بين خصائص المشتق الضمني المتعددة تدخل ضمن مكون الإلتزام، وقد تم تقديم مثال عددي على شكل المثال الإيضاحي ١٠ مرافقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢.

إستنتاج ٣١ بالرغم من أن هذا الأسلوب يتفق مع تعريف حقوق الملكية على أنه حصة متبقية residual interest فإن المجلس يعترف بأن تخصيص القيمة المشتركة إما لمكون الإلتزام أو لمكون حقوق الملكية إعتباطي لأنه بطبيعته مشترك، وبناء على ذلك توصل للمجلس إلى أنه من المهم الإفصاح عن وجود أدوات مالية مركبة صادرة ذات خصائص مشتق ضمني متعدد لها قيم تعتمد على بعضها، وهذا الإفصاح يلقي الضوء على أثر خصائص المشتق الضمني للمتعددة على المبالغ المعترف بها كإلتزامات وحقوق ملكية.

عدم الوفاء والإخلال (الفقرتان ١٨ و ١٩)

إستنتاج ٣٢ تتطلب الفقرتان ١٨، ١٩ إفصاحات عن حالات عدم الوفاء والإخلال بالنسبة للقروض المستحقة وإتفاقيات القروض الأخرى، وتوصل للمجلس إلى أن هذه الإفصاحات توفر معلومات مناسبة حول القيمة الإلتزامية للمنشأة وإمكانات حصولها على قروض مستقبلية.

بيان الدخل وحقوق الملكية (الفقرة ٢٠)

بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر (الفقرة ٢٠)

إستنتاج ٣٣ تتطلب الفقرة ٢٠ (أ) إفصاحات عن مكاسب وخسائر بيان الدخل حسب فئات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي يكمل مطلب إفصاح للميزانية العمومية المبين في الفقرة ١٤)، وقد توصل للمجلس إلى أن الإفصاح يحتاج إليه المستخدمون لفهم الأداء المالي للأدوات المالية للمنشأة بناء على أسس القياس المختلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٣٤ تقوم بعض المنشآت بإدخال دخل الفائدة وأرباح الأسهم في مكاسب وخسائر الأصول المالية والإلتزامات المالية المحفوظ بها للمتاجرة، ومنشآت أخرى لا تقوم بذلك، ولمساعدة المستخدمين في مقارنة الدخل الناتج من الأدوات المالية في منشآت مختلفة قرر المجلس أنه يجب أن تفصح المنشآت

عن كيفية تحديد مبالغ بيان الدخل، فعلى سبيل المثال يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كان صافي مكاسب وخسائر الأصول المالية والالتزامات المالية المحفوظ بها للمتاجرة تشمل دخل الفائدة وأرباح الأسهم (انظر الملحق ب الفقرة ٥ هـ))

دخل ومصرف الرسوم (الفقرة ٢٠ ج))

إستنتاج ٣٥ تتطلب الفقرة ٢٠ ج) الإفصاح عن دخل ومصرف الرسوم (عدا عن المبالغ الداخلة ضمن تحديد سعر للفائدة لمباري المفعول) الناتج من الأصول المالية أو الالتزامات المالية ومن الائتمان trust والأنشطة الائتمانية fiduciary الأخرى التي تؤدي إلى احتفاظ المنشأة أو إيداعها للأصول نيابة عن أفراد وصنفين إئتمان trusts وخطط منافع للتقاعد والمؤسسات الأخرى، وهذه المعلومات تكل على مستوى هذه الأنشطة وتساعد المستخدمين في تقدير الدخل المستقبلي الممكن للمنشأة.

الإفصاحات الأخرى - القيمة العادلة (الفقرات ٢٥ - ٣٠)

إستنتاج ٣٦ تستخدم العديد من المنشآت معلومات القيمة العادلة داخليا لتحديد مركزها المالي العام وإتخاذ قرارات بشأن الأدوات المالية الفردية، كما أنها مناسبة للعديد من القرارات التي يتخذها مستخدموا البيانات المالية لأنه في العديد من الحالات تعكس تقدير الأسواق المالية بشأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتعلقة بالأداة. تسمح معلومات القيمة العادلة بإجراء مقارنات الأدوات المالية التي لها نفس الخصائص الاقتصادية بشكل أساسي، بغض النظر عن سبب الاحتفاظ بها ومتى ومن قلم بإصدارها أو إمتلاكها. إن القيمة العادلة توفر أساسا محايدا لتقييم مسؤولية الإدارة وذلك ببيان أثار قراراتها الخاصة بالشراء أو البيع أو الإحتفاظ بالأصول المالية وتحمل إلتزامات مالية أو الإحتفاظ بها أو الوفاء بإلتزامات مالية، وقد قرر المجلس أنه عندما لا تقيس المنشأة أصلا ماليا أو إلتزاما ماليا في ميزانيتها العمومية بالقيمة العادلة فإنه يجب عليها تقديم معلومات حول القيمة العادلة من خلال الإفصاحات ملحقه لمساعدة المستخدمين في إجراء مقارنة بين المنشآت على أساس ثابت.

إستنتاج ٣٧ لا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق ملكية غير مدرجة ومشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه إذا لم يكن ممكنا قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، وبالمثل لا يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ المحاسبة المطلوبة للعقود التي تحتوي على خاصية مشاركة إختيارية حتى المرحلة الثانية من مشروع المجلس الخاص بعقود التأمين، وتبعاً لذلك لا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للعقود التي تحتوي على خاصية مشاركة إختيارية إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لتلك الخاصية بشكل موثوق به، وبالنسبة لجميع الأصول المالية والالتزامات المالية الأخرى من المعقول توقع أنه يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية ضمن قيود الموعد المحدد والتكلفة، وبناء على ذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن لا يكون هناك أي إستثناء آخر عن متطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

إستنتاج ٣٨ لتزويد مستخدمي البيانات المالية بفهم للتغير الممكن في تقديرات القيمة العادلة قرر المجلس أنه يجب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بإستخدام أساليب التقييم، وبشكل خاص حساسية تقديرات القيمة العادلة لإفترضات التقييم الرئيسية، وعلا تكوين هذا الإستنتاج نظر المجلس في الرأي بأن الإفصاح عن الحساسيات من الممكن أن يكون صعبا، وبشكل خاص عندما تكون هناك عدة إفتراضات ينطبق عليها الإفصاح وهذه الإفتراضات معتمدة على بعضها، على أن المجلس أشار إلى أن الإفصاح الكمي

المفصل للحسابية لجميع الإفراضات ليس مطلوباً (تطلب فقط تلك الإفراضات التي من الممكن أن ينجم عنها تقدير مختلف إلى حد كبير للقيمة العادلة)، وأن الإفصاح لا يتطلب أن تعكس المنشأة الاعتماد المتبادل بين الإفراضات عند إجراء الإفصاح. إلى جانب ذلك نظر المجلس فيما إذا كان الإفصاح يمكن أن يعني ضمناً أن للقيمة العادلة التي يحددها أسلوب تقييم لكل مؤشورية من القيمة التي تحددها ومثل أخرى، على أن المجلس أشار إلى أن القيم العادلة المقدره بأساليب التقييم هي شخصية أكثر من تلك المحددة من سعر سوق تمت ملاحظته، وتوصل إلى أن للمستخدمين بحاجة للمعلومات لمساعدتهم في تقييم مدى كون هذا التفسير شخصياً.

استنتاج ٣٩ تتطلب الفقرة ٢٨ الإفصاح عن الفرق الذي ينشأ إذا اختلف سعر المعاملة عن القيمة العادلة لأداة مالية محددة حسب الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهذه الإفصاحات تتعلق بأمور تمت معالجتها في تعديل ديسمبر ٢٠٠٤ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الانتقال والإصراف الأولي بالأصول المالية والالتزامات المالية"، ولا يحدد هذا التعديل كيف يجب أن تعالج المنشأة محاسبياً هذه الفروقات الأولية في الفترات اللاحقة. إن الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٢٨ تبلغ المستخدمين عن مبلغ المكسب أو الخسارة الذي سيتم الإقرار به في الربح أو الخسارة في الفترات المستقبلية، وقد أشار المجلس إلى أن هذه المعلومات المطلوبة لتقديم هذه الإفصاحات يجب أن تكون متوفرة في الحال للمنشآت التي تأثرت.

الإفصاحات عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرات ٣١-٤٢) وب ٦ - ب ٢٨)

استنتاج ٤٠ علم المجلس أن مستخدمي البيانات المالية يقدمون المعلومات حول المخاطر الناجمة من الأدوات المالية مثل مخاطرة الائتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة والأساليب المستخدمة لتحديد وقياس ومتابعة ومراقبة هذه المخاطر، وبناء على ذلك قرر المجلس طلب الإفصاح عن هذه المعلومات، كما قرر المجلس الموازنة بين هدفين:

- (أ) يجب أن تطبق متطلبات ثابتة على جميع المنشآت بحيث يستلم المستخدمون معلومات مقارنة حول المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.
- (ب) يجب أن تعتمد الإفصاحات المقدمة على مدى استخدام المنشأة للأدوات المالية والمدى الذي تتحمل به المخاطر المرتبطة بها، وللمنشآت ذات الأدوات المالية العديدة والمخاطر ذات العلاقة يجب أن تقدم مزيداً من الإفصاح لإيصال هذه المخاطر لمستخدمي البيانات المالية، وبالمعكس المنشآت ذات الأدوات المالية القليلة والمخاطر ذات العلاقة يمكنها تقديم إفصاحات أقل شمولاً.

استنتاج ٤١ قرر المجلس الموازنة بين هذين الهدفين بتطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية يحدد المبادئ ولحد الأدنى من المتطلبات التي تطبق على جميع المنشآت تدعىها إرشادات بشأن تطبيق المعيار. تجمع المتطلبات في الفقرات ٣٣-٤٢ بين الإفصاحات الكمية لتعرض المنشأة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية والطريقة التي تنتظر فيها المنشأة وتدبير هذه المخاطر مع إفصاحات كمية حول المخاطر الجوهرية الناجمة من الأدوات المالية، ويعتمد مدى الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية. توضح الإرشادات بشأن تنفيذ المعيار كيف يمكن للمنشأة تطبيق

المعيار، وهذه الإرشادات تتفق مع متطلبات الإفصاح للبنوك وقام بتطويرها لجنة بال Basel Committee (المعروفة بـ Pillar 3) بحيث تستطيع البنوك إعداد مجموعة متناسقة مفردة من الإفصاحات عن المخاطرة المالية و يستطيع المستثمرون إستلامها.

٤٢ إستنتاج أشار المجلس إلى أنه نظرا لأن المنشآت تنظر إلى المخاطرة وتديرها بطرق مختلفة فإنه من غير المحتمل أن تكون الإفصاحات المالية على كيفة إدارة المنشأة للمخاطرة قابلة للمقارنة بين المنشآت. إلى جانب ذلك بالنسبة للمنشأة التي تتولى إدارة محدودة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية فإن هذه الإفصاحات مستقل معلومات ضئيلة أو لا تنقل معلومات حول المخاطر التي تتحملها للمنشأة، وللتغلب على هذه التحديات قرر المجلس تحديد الإفصاحات عن التعرض للمخاطرة التي تنطبق على جميع المنشآت، وهذه الإفصاحات توفر مرجعية مشتركة لمستخدمي البيانات المالية عند مقارنة التعرض للمخاطرة في منشآت مختلفة ويتوقع أن يكون إعدادها سهلا بالنسبة للمنشآت، وعلى المنشآت التي لها أنظمة إدارة مخاطرة أكثر تطورا تقديم معلومات أكثر تفصيلا.

مواقع الإفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرة ب٦)

٤٣ إستنتاج قدم الحدين من المستجيبين لمسودة العرض م ع ٧ الحجج بأن الإفصاحات عن المخاطر في الفقرات ٣١-٤٢ يجب أن لا تكون جزءا من البيانات المالية، وذلك للأسباب التالية :

(أ) سيكون تكثيف المعلومات صعبا ومكلفا.

(ب) تختلف المعلومات عن المعلومات الواردة بشكل عام في البيانات المالية لأنها شخصية وخاصة بالمستقبل ومبينة على تقدير الإدارة، وهكذا لا تلبى المعلومات مقاييس المقارنة والتمثيل الصحيح والإكمال.

(ج) إن إدخال هذه المعلومات في جزء ملاحظة الإدارة خارج البيانات المالية سيكون متفقا مع الممارسة في التخصصات الأخرى، بما في ذلك التخصصات الأمريكية، ووجود هذه المعلومات في البيانات المالية سيضع معدي المعيار في وضع ليس موات بالنسبة لنظرانهم الأمريكيين.

٤٤ إستنتاج آثار للمستجيبين الإهتمامات بأن الإفصاح عن تحليل الصلابة بشكل خاص يجب أن لا يكون جزءا من البيانات المالية، وقد بين المستجيبون أنه لا يمكن إعداد تحليل الصلابة بدرجة من الموثوقية متوقعة من المعلومات في البيانات المالية، وأن الموضوعية في تحليل الصلابة والقيم الافتراضية البديلة يمكن أن تضعف مصداقية القيم العادلة المعترف بها في البيانات المالية.

٤٥ إستنتاج نظر المجلس فيما إذا كانت الإفصاحات يجب أن تكون جزءا من المعلومات التي توفرها الإدارة خارج البيانات المالية، وقد أشار المجلس إلى أن المستجيبين بشكل عام اعتبروا الإفصاحات المقترحة في مسودة العرض BD ٧ لها مفيدة حتى ولو أنهم لم يوافقوا على أنه يجب أن يكون موقعها في البيانات المالية، وفي رأي المجلس أن البيانات المالية ستكون غير مكتملة ومن المحتمل مضللة بدون إفصاحات عن المخاطر الناجمة من الأدوات المالية، وبذلك توصل المجلس إلى أن هذه الإفصاحات يجب أن تكون جزءا من البيانات المالية، وقد رفض المجلس الحجة بأن زيادة الشفافية تضع المنشأة

في وضع غير موث، ومزيد من التأكيد من جانب المستثمرين يمكن أن يوفر ميزة كبيرة بتخفيض تكلفة رأس المال المنشأة.

إستنتاج ٤٦ أشار المجلس كذلك إلى أن بعض المنشآت قد تفضل عرض المعلومات التي يتطلبها المعيار مع مواد مثل ملاحظة للإدارة أو تقرير مخاطرة ليما جزءا من البيانات المالية، ومن الممكن أن تطلب السلطات التنظيمية من بعض المنشآت أن تقدم في تقرير منفصل معلومات مماثلة للمعلومات التي يتطلبها المعيار، وتبعا لذلك قرر المجلس أنه يجب أن تعطى هذه الإفصاحات في البيانات المالية أو إدخالها من خلال الإشارة من البيانات المالية إلى بيان آخر متوفر لمستخدمي البيانات المالية حسب نفس الأحكام مثل للبيانات المالية وفي نفس الوقت.

الإفصاحات الكمية (الفقرات ٣٤-٤٢ و ب٧-ب٢٨)

المعلومات المبينة على كيفية إدارة المنشأة للمخاطرة (الفقرتان ٣٤ وب٣٧)

إستنتاج ٤٧ توصل المجلس إلى أن الإفصاحات عن تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة من الأدوات المالية يجب أن تطلب، ويجب أن تكون بناء على الكيفية التي تنتظر بها المنشأة إلى مخاطرها وتديرها، أي استخدام المعلومات التي تتوفر لموظفي الإدارة الرئيسيين (على سبيل المثال مجلس إدارتها أو مسؤولها التنفيذي الرئيسي)، وهذا الأسلوب؛

(أ) يوفر فهما متعمقا ومفيدا للكيفية التي تنتظر بها المنشأة للمخاطرة وتديرها؛

(ب) ينجم عنه معلومات لها قيمة تنبؤية أكبر من المعلومات المبينة على إفتراضات وأساليب لا تستخدمها الإدارة، على سبيل المثال عند إعتبار قدرة المنشأة على الإستجابة للحالات العكسية؛

(ج) أكثر فاعلية بالنسبة للتكلم مع التغيرات في إدارة المخاطرة وأساليب الإدارة والتطورات في البيئة الخارجية؛

(د) له ميزات عملية لمعدي البيانات المالية لأنه يتيح لهم استخدام البيانات التي يستخدمونها في إدارة المخاطرة؛ و

(هـ) تتفق مع الأسلوب المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١٤ 'تقديم لتقارير حول القطاعات'.

المعلومات حول المعدلات

إستنتاج ٤٨ نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب معلومات كمية حول التعرض لمخاطرة المعدل average risk exposures خلال الفترة، وأشار إلى أن المعلومات حول المعدلات أكثر فائدة إذا كسل التعرض للمخاطرة في تاريخ إعداد التقارير ليس مشابها لنوع المخاطرة خلال الفترة، على أن إعداد المعلومات حول المعدلات أكثر إرفقا، ومع أخذ جميع النواحي في الإعتبار قرر المجلس طلب الإفصاح عن التعرض في تاريخ إعداد التقارير في جميع الحالات وطلب معلومات إضافية فقط إذا كانت المعلومات المقدمة في تاريخ إعداد التقارير لا تمثل تعرض المنشأة للمخاطرة خلال الفترة.

مخاطرة الائتمان (الفقرات ٣٦-٣٨، ب ٩ وب ١٠) الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان (الفقرات ٣٦ (أ) ب ٩ وب ١٠)

إستنتاج ٤٩

تتطلب الفقرة ٣٦ (أ) الإفصاح عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة لمخاطرة الائتمان في تاريخ إعداد التقارير، وقد بين بعض المستجيبين لمسودة العرض ED ٧ أن هذه الإفصاحات لا تقدم معلومات مفيدة عندما لا تكون هناك مشاكل محددة في محفظة قروض وليس من المحتمل إستدعاء الضمان، على أن المجلس لم يتفق مع ذلك لأنه يعتقد أن هذه المعلومات:

(أ) تزود مستخدمي البيانات المالية بمقياس ثابت لتعرض المنشأة لمخاطرة الائتمان؛ و

(ب) تأخذ في الإعتبار الإمكانية بأن الحد الأقصى للتعرض للخسارة قد يختلف عن المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية.

إستنتاج ٥٠

تسأل بعض المستجيبين لمسودة العرض م ٧ عما إذا كان الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الائتمان لحد مشتق هو مبلغه المسجل لأن القيمة للعائلة لا تعكس دائما التعرض المحتمل في المستقبل لمخاطرة الائتمان (انظر الفقرة ب ١٠ (ب))، على أن المجلس أشار إلى أن الفقرة ٣٦ (أ) تتطلب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى للتعرض للمخاطرة في تاريخ إعداد التقارير وهو المبلغ المسجل.

الممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى (الفقرتان ٣٦ (ب) و ٣٧ (ج))

إستنتاج ٥١

إقترحت مسودة العرض ED ٧ أنه على المنشأة، ما لم يكن ذلك غير عملي، الإفصاح عن القيمة للعائلة للممتلكات المحتفظ بها كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى، وذلك لتوفير معلومات حول الخسارة التي قد تحصلها المنشأة في حالة عدم الوفاء، على أن العديد من المستجيبين لمسودة العرض VED إختلفوا مع هذا الإقتراح على أساس التكلفة / المنفعة، وقد بين المستجيبون أن معلومات القيمة للعائلة قد لا تكون متوفرة كما يلي:

(أ) المنشآت الصغيرة والمنشآت عدا عن البنوك، والتي قد تجد أن الحصول على معلومات حول الضمان سيكون باهظا؛

(ب) البنوك التي تجمع معلومات دقيقة حول قيمة الضمان فقط عند إستحداثه للقروض التي تستم دفعاتها في الوقت المناسب وبكاملها (على سبيل المثال محفظة رهن مضمونة بممتلكات لم يتم تحديث تقييماتها على أساس كل أصل لوحده)؛

(ج) أنواع معينة من الضمان مثل رسم عقم على جميع أصول منشأة؛ و

(د) شركات التأمين التي تحفظ بالضمان الذي لا تتوفر معلومات حول قيمته للعائلة في الحال.

إستنتاج ٥٢

أشار المجلس كذلك إلى إهتمامات المستجيبين بأن إفصاحا إجماليا عن القيمة للعائلة للضمان المحتفظ به سيكون مضللا عندما تكون بعض القروض في محفظة مبالغ في ضماناتها والقروض الأخرى ضماناتها غير كافية، ففي هذه الحالات إجراء تقاص للقيمة للعائلة لنوعي الضمان سيجعل مبلغ مخاطرة الائتمان في التقرير أقل من قيمته، وقد اتفق للمجلس مع للمستجيبين غير أن المعلومات الدافعة للمستخدمين ليست إجمالية عرض مبلغ الائتمان ناقصا إجمالي مبلغ الضمان، ولكن مبلغ تعرض الائتمان الذي يبقى بعد أخذ الضمان المتوفر في الإعتبار.

٥٣ استنتاج بناء على ذلك قرر المجلس عدم طلب الإفصاح عن القيمة العادلة عن الضمان المحفوظ به ولكن طلب الإفصاح فقط عن وصف الممتلكات المحفوظ بها كضمان وعن التصنيفات الأخرى في الإئتمان، وأشار المجلس إلى أن هذا الإفصاح لا يتطلب من المنشأة تحديد القيم العادلة لكافة ضماناتها (وبشكل خاص عندما تكون المنشأة قد حددت أن القيمة العادلة لبعض الضمانات تزيد عن المبلغ المسجل للقرض) وهكذا سيكون قسراً لها أن توفرها بدلاً من القيم العادلة.

نوعية الإئتمان للأصول المالية التي لم ينقضي استحقاقها ولم تنخفض قيمتها (الفقرة ٣٦ ج))

٥٤ استنتاج أشار المجلس إلى أن المعلومات حول نوعية الإئتمان توفر فيها أكثر تعمقاً لمخاطرة إئتمان الأصول وتساعد المستخدمين في تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تنخفض قيمتها أكثر أو أقل في المستقبل، ونظراً لأن هذه المعلومات تختلف بين المنشآت فقد قرر المجلس عدم تحديد أسلوب معين لإعطاء هذه المعلومات، ولكن بدلاً من ذلك السماح لكل منشأة تكوين أسلوب مناسب لظروفها.

الأصول المالية التي انقضت استحقاقها أو انخفضت قيمتها (الفقرة ٣٧)

٥٥ استنتاج قرر المجلس طلب الإفصاح الإضافي عن الأصول المالية التي انقضت استحقاقها أو انخفضت قيمتها وذلك لتزويد المستخدمين بمعلومات حول الأصول المالية التي لها أكبر مخاطرة لإئتمان (الفقرة ٣٧)، ويشمل ذلك:

- (أ) تحليل لعمر الأصول المالية، بما في ذلك الذمم المدينة التجارية التي انقضت استحقاقها في تاريخ إعداد التقارير المالية ولكن لم تنخفض قيمتها (الفقرة ٣٧ أ))، وهذه المعلومات توفر للمستخدمين بيانات عن الأصول المالية الأكثر احتمالاً أن تنخفض قيمتها وتساعد المستخدمين في تقدير مستوى خسائر الانخفاض المستقبلية.
- (ب) تحليل للأصول المالية التي حدد فردياً أنها انخفضت قيمتها في تاريخ إعداد التقارير، بما في ذلك العوامل التي أخذتها المنشأة في الاعتبار عند تحديد أن الأصول المالية انخفضت قيمتها (الفقرة ٣٧ ب))، وتوصل المجلس إلى أن إجراء تحليل للأصول المالية التي انخفضت قيمتها حسب العوامل بمرئاة العمر (على سبيل المثال طبيعة الطرف المناظر أو التحليل الجغرافي للأصول التي انخفضت قيمتها) سيكون نافعاً لأنه يساعد المستخدمين على فهم الأسباب التي أدت إلى الانخفاض في القيمة.

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى (الفقرة ٣٨)

٥٦ استنتاج تتطلب الفقرة ٣٨ أن تصح المنشأة عن الطبيعة والمبلغ المسجل للأصول التي تم الحصول عليها وحيازتها كضمان أو اللجوء إلى تصنيفات إئتمان أخرى بالإضافة إلى سياساتها الخاصة بالتصرف في هذه الأصول، وتوصل للمجلس إلى أن هذه المعلومات نالعة لأنها توفر بيانات عن تكرار هذه الأنشطة وقدر المنشأة على الحصول على قيمة للضمان وتحقيقها، وقد اقترحت مسودة العرض BD ٧ أنه يجب أن تصح المنشأة عن القيمة العادلة للأصول التي تم الحصول عليها مطروحاً منها تكلفة بيعها وليس القيمة المسجلة، وقد أشار المجلس إلى أن هذا المبلغ قد يكون مناسباً أكثر في حالة الضمان الذي تم الحصول عليه والذي يتوقع أن يتم بيعه، غير أنه أشار كذلك إلى أن هذا المبلغ سيتم إنخاله في حساب انخفاض القيمة الذي يعكس في المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية، كما يجب أن يبين عرض الإفصاح المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية لهذه الإئتمانات.

مخاطر السيولة (الفقرات ٣٩ وب ١١-ب ١٦)

٥٧ إستنتاج
قرر المجلس طلب الإفصاح عن تحليل إستحقاق للإلتزامات المالية يبين أول الإستحقاقات المتعلقة بالمتبقية (الفقرة ٣٩ أ) والفقرات ب ١١-ب ١٦ من الملحق ب). تعني مخاطرة السيولة مواجهة المنشأة لصعوبة في تلبية الإلتزامات المرتبطة بالإلتزامات المالية التي تنشأ بسبب إمكانياتها (التي كثيراً ما تكون بعيدة الاحتمال) أن يطلب من المنشأة أن تدفع إلتزاماتها لبر ما هو متوقع، وقد قرر المجلس طلب الإفصاح بناءً على تاريخ أول استحقاق تعاقدي لأن هذا الإفصاح يبين ميزانيو أسوأ حالة.

٥٨ إستنتاج
عبر البعض عن اهتمامهم بأن تحليل الإستحقاق للتعاقدي هذا لا يبين الاستحقاق المتوقع للإلتزامات والذي قد يكون بالنسبة لبعض المنشآت - على سبيل المثال البنوك التي لها الحدين من الودائع تحت الطلب - مختلف كثيراً، وأشاروا إلى أن تحليل الإستحقاق للتعاقدي لا يوفر معلومات حول الشروط المتوقعة في الظروف العادية أو كيفية إدارة المنشأة للإلتزامات عن الإستحقاق المتوقع، وبناءً على ذلك قرر المجلس طلب وصف كيفية إدارة المنشأة لمخاطرة السيولة التي يصورها تحليل الإستحقاق للتعاقدي.

مخاطرة السوق (الفقرات ٤٠-٤٢ وب ١٧-ب ٢٨)

٥٩ إستنتاج
قرر المجلس طلب الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق (الفقرة ٤٠) بسبب ما يلي:

- (أ) أكد المستخدمون باستمرار على الأهمية الرئيسية لتحليل الحساسية؛
- (ب) يمكن الإفصاح عن تحليل الحساسية لجميع أنواع مخاطر السوق ومن قبل جميع المنشآت، وهو نسبياً يسهل فهمه وحسابه؛
- (ج) مناسب لجميع المنشآت - بما في ذلك المنشآت غير المالية - التي لها أدوات مالية، وهو مدعم بالإصلاحات عن كيفية إدارة المنشأة للمخاطرة، وهكذا فإن هذا الإفصاح أكثر بساطة وملائمة من الأساليب الأخرى بما في ذلك الإصلاحات عن الشروط والأحكام وتحليل الفجوة Analysis Gap لمخاطرة سعر الفائدة الذي تطلبه في السياق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

أشار للمجلس إلى أن المعلومات التي يوفرها تحليل حساسية بسيط ليس من الممكن مقارنته بين المنشآت، ويعود ذلك إلى أن المنهجيات المستخدمة لإعداد تحليل الحساسية والإفصاحات الناتجة ستختلف حسب طبيعة المنشأة ومدى تعقيد أنظمتها الخاصة بإدارة المخاطرة.

٦٠ إستنتاج
اعترف المجلس بأن تحليل الحساسية البسيط الذي يبين تغيراً في متغير واحد له تحديدات، فعلى سبيل المثال قد لا يبين التحليل علاقات غير خطية في تلك الحساسية أو أشار الاعتماد المتبادل بين المتغيرات، وقد قرر المجلس معالجة هذا الأمر بطلب لإفصاح إضافي عندما لا يكون تحليل الحساسية ممثلاً للمخاطرة للذاتية في أداة مالية (الفقرة ٤٢)، وكما أشار للمجلس إلى أنه يمكنه كذلك معالجة أمراً آخر مثير للقلق وذلك بطلب تحليل حساسية أكثر تعقيداً يأخذ في الاعتبار الاعتماد المتبادل بين المخاطر، وبالرغم من أن هذا التحليل يوفر معلومات أكثر فإن إعداده أكثر تعقيداً وتكلفة، وبما أن ذلك

قرر المجلس عدم طلب هذا التحليل ولكن السماح بالإفصاح عنه كبدل للأدنى من المتطلبات عندما تستخدمه الإدارة لإدارة المخاطرة.

٦١ استنتاج أشار المستجيبون لمسودة العرض ED ٧ إلى أن القيمة المعرضة للمخاطرة لا تبين الأثر على الربح أو الخسارة أو حقوق الملكية، غير أن المنشآت التي يتم إدارتها على أساس القيمة المعرضة للمخاطرة لا ترغب في إعداد تحليل حسابية منفصل فقط لفرض هذا الإفصاح، وكان هدف المجلس من ذلك طلب الإفصاح عن التحليل، وبناء على ذلك، قرر المجلس عدم طلب الإفصاح عن الآثار المترتبة على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا تم إجراء إفصاح بديل عن الحساسية.

٦٢ استنتاج طلب المستجيبون لمسودة العرض ED ٧ من المجلس تقديم مزيد من الإرشادات والإيضاح لتحليل الحساسية، وبشكل خاص عن:

- (أ) التغيير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب؟
- (ب) المستوى المناسب للتجميع في الإفصاحات؟
- (ج) المنهجية التي يجب استخدامها لإعداد تحليل الحساسية؟

٦٣ استنتاج توصل المجلس إلى أنه لا يمكن توفير إرشادات شاملة بشأن المنهجية التي سيتم استخدامها لإعداد تحليل الحساسية، وأشار المجلس إلى أنه يجب الحصول على مزيد من المعلومات للمقارنة إذا فرض متطلبات محددة فيما يتعلق بالمخالفات وأسلوب ومنهجية التحليل، على سبيل المثال إفصاح عن آثار انتقال موزل لمنحنى العائد بمقدار ١٠٠ نقطة أساس، غير أن المجلس لم يعتمد المتطلب المحدد لأن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير مناسب في المخاطرة (مثل أسعار الفائدة) في بيئة اقتصادية قد لا يكون ممكناً بشكل معقول في بيئة أخرى (مثل الاقتصاد ذو تضخم أعلى)، إلى جانب ذلك سيختل أثر التغيير الممكن بشكل معقول اعتماداً على تعرض المنشأة للمخاطرة، ونتيجة لذلك يطلب من المنشآت الحكم على ماهية هذه التغييرات الممكنة.

٦٤ استنتاج غير أن المجلس قرر أنه سيوفر إرشادات تطبيق ذات مستوى عال بشأن كيف يجب أن تقوم المنشأة بالتغيير الممكن بشكل معقول وبشأن المستوى المناسب من التجميع في الإفصاحات، واستجابة للملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض م ٧ع قرر المجلس كذلك أيضاً ما يلي:

- (أ) يجب أن لا تقوم المنشأة بتجميع المعلومات حول التعرضات الهامة للمخاطرة من بيانات اقتصادية تختلف عن بعضها إلى حد كبير، غير أنه إذا كان هناك تعرض لنوع واحد فقط من مخاطر السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط فإنها قد لا تظهر المعلومات الغير المجمعة.
- (ب) لا يتطلب تحليل الحساسية أن تحدد المنشآت ربح أو خسارة الفترة الذي كان سيتحقق لو كان متغير المخاطرة ذي العلاقة مختلفاً. يبين تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للفترة الحالية أو أنه فيما لو أنه تم تطبيق تغيير ممكن بشكل معقول على التعرض للمخاطرة الموجود في تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) يتم الحكم على التغيير الممكن بشكل معقول بالنسبة للبيانات الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة، ولا يشمل السيناريوهات بعيدة الاحتمال أو الخاصة "بأسوأ حالة" أو "أخفارات الجهد".

(د) يطلب من المنشآت الإفصاح فقط عن آثار التغيرات عند حدود النطاق الممكن بشكل معقول لمعتبر المخاطرة ذو العلاقة وليس جميع للتغيرات الممكنة بشكل معقول.

(هـ) الإطار الزمني الذي يجب على المنشآت إجراء تقييم من خلاله بشأن ما هو ممكن عن الفترة التي تعرض فيها المنشأة هذه الإفصاحات، وهي عادة فترة إعداد التقارير المالية السنوية التالية.

قرر المجلس كذلك إضافة مثال بسيط لما يمكن أن يبدو عليه تطويل الحسابية.

المخاطر التشغيلية

إستنتاج ٦٥ ناقش المجلس ما إذا كان يجب عليه طلب الإفصاح عن المخاطرة التشغيلية، غير أن المجلس أشار إلى أن تعريف وقياس المخاطرة التشغيلية لازالاً في بدايتها، ولا تتعلقان بالضرورة بالأدوات المالية، كما قرر أن موقع هذه الإفصاحات سيكون مناسباً أكثر خارج البيانات المالية، وبناء على ذلك أقرر المجلس تأجيل هذا الموضوع إلى مشروعه الخاص بالبحث حول ملاحظة الإدارة.

تاريخ النفاذ والاحتقال (الفقرتان ٤٣ و ٤٤)

إستنتاج ٦٦ إن المجلس ملتزم بالمحافظة على منبر ثابت لمعايير ليس فيها تغييرات كبيرة للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو قبل ذلك عندما تتبنى العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، إلى جانب ذلك سيحتاج بعض معدي البيانات المالية وفقاً لإجراء تغييرات في النظام لازمة للاحتقال للمعيار، وبناء على ذلك قرر المجلس أن تاريخ النفاذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجب أن يكون الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، وتشجيع التطبيق المبكر.

إستنتاج ٦٧ أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ فقط سيكون لديها وقت كافٍ لإعداد معلومات مقارنة عندما يصبح ذلك إجبارياً، ولا ينطبق هذا الإستنتاج على المنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر، وبشكل خاص سيكون الوقت قصيراً جداً للمنشآت التي ترغب في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ عندما تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، وذلك لتجنب عملية التغيير من المبادئ المحاسبية المطبقة المقبولة بشكل عام إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ عندما تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبعد ذلك التغيير مرة أخرى للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بعد سنة واحدة أو سنتين فقط، وبناء على ذلك أعطى المجلس استثناء من تقديم إفصاح مقارنة في أول سنة يتم فيها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للمنشآت التي (أ) تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، و(ب) تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ عندما تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، وأشار المجلس إلى أن هذا الإستثناء للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى موجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، وأن أسباب عمل هذا الإستثناء تنطبق على حد سواء على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

إستنتاج ٦٨ نظر المجلس كذلك فيما إذا كان يجب عليه تبني استثناء من عرض كافة أو بعض المعلومات المقارنة لتشجيع التبني المبكر من قبل المنشآت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ والتي تطبق من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٦٩ أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يحتوي على نوعين من الإفصاحات: إفصاحات محاسبية (في الفترات ٧-٣٠) مبنية على متطلبات موجودة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وإفصاحات مخاطرة جديدة (في الفترات ٣١-٤٢)، وتوصل المجلس إلى أن المستخدمين الحاليين للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكونون قد امتلكوا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وإن يواجهوا صعوبة في توفير معلومات مقارنة للإفصاحات المحاسبية.

٧٠ يستتاج ٧٠ أشار المجلس إلى أن معظم إيصاحات المخاطرة، وبشكل خاص الإيصاحات عن مخاطرة السوق مبنية على معلومات جمعت في نهاية فترة إعداد التقارير، وتوصل المجلس إلى أنه بالرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تم نشره في أغسطس ٢٠٠٥ فإنه لا زال من الممكن بالنسبة للمنشآت جمع المعلومات التي تريدها للإمتثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفرقات المحاسبية التي تبدأ في عام ٢٠٠٥، غير أنه أن يكون من الممكن دالماً جمع المعلومات اللازمة لتوفير معلومات مقارنة عن الفترات المحاسبية التي بدأت في عام ٢٠٠٤، ونتيجة لذلك قرر المجلس أن المنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفرقات المحاسبية التي تبدأ في عام ٢٠٠٥ (أي قبل ١ يناير ٢٠٠٥) ليست بحاجة لعرض معلومات مقارنة عن إيصاحات المخاطرة.

٧١ يستتاج ٧١ أشار المجلس كذلك إلى أن الإيصاحات المقارنة عن المخاطرة ملائمة بشكل أقل لأنه يقصد بهذه الإيصاحات أن يكون لها قيمة تنبؤية، ونتيجة لذلك تفقد المعلومات عن المخاطرة ملائمتها بسرعة أكبر من الأنواع الأخرى من الإيصاح، ولية إيصاحات تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام السابقة من غير المحتمل أن تكون قليلة للمقارنة مع الإيصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن المنشأة التي هي لا تتبنى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، وتطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للفرات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ ليست بحاجة لعرض إيصاحات مقارنة عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية، وعند التوصل إلى هذا الاستنتاج أشار المجلس إلى أن مزايًا تشجيع مزيد من المنشآت على تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر تزيد في أهميتها عن الميزات المفقودة للمعلومات المخفضة المقدمة.

٧٢ يستتاج ٧٢ نظر المجلس ورفض الحجج الداعية إلى وجوب الإستثناءات نظراً لما يلي:

(أ) تقديم معلومات مقارنة لمبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى التي طلبت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٧ (وليس فقط تلك التي طبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٦)، وتوصل المجلس إلى أن المنشأة التي تنوي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك سيكون لديها الوقت الكافي لجمع المعلومات لفترتها المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وبذلك يجب أن لا تولج صعوبة في توفير الإيصاحات المقارنة للفرات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك.

(ب) تقديم إيصاحات مقارنة عن أهمية الأدوات المالية لجميع المنشآت التي تتبنى المعيار للفرات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (وليس فقط تلك التي تتبنى المعيار للمرة الأولى)، وقد توصل المجلس إلى أن المنشآت التي تتبنى المعيار للمرة الأولى فقط يسمح لها بتسهيلات خاصة بحيث تستطيع تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر بدون أن يكون عليها أولاً تبني معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ لفترة واحدة فقط والمنشآت التي لم تتبنى هذا المعيار للمرة الأولى تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠، وليست بحاجة لتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ قبل ١ يناير ٢٠٠٧.

(ج) تقديم إيصاحات مقارنة عن المخاطرة للفرات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٧ (وليس ٢٠٠٦)، وقد أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بعد ١ يناير ٢٠٠٦ سيكون لديها سنة تقويمية كاملة للإعداد بعد نشر المعيار.

ملخص للتغيرات المهمة من مسودة العرض

إستنتاج ٧٣ فيما يلي التغيرات الرئيسية للإقتراحات في مسودة العرض VED:

- (أ) اقترحت مسودة العرض ED ٧ الإفصاح عن مبلغ التغير في القيمة العادلة لإلتزام مالي محدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وهذا التغير لا ينسب لتغيرات في سعر الفائدة الأساسية كتقويض لمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي ينسب لتغيرات في مخاطرة الائتمان للأداة باستخدام أسلوب بديل إذا كانت المنشأة تعتقد أن أسلوبها البديل يعطي تمثيلاً أكثر أمانة، وقد تم تعديل الإفصاح عن للتقويض ليكون مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب لتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق، ونتيجة لذلك يمكن للمنشآت استثناء العوامل بإستثناء التغير في سعر الفائدة الأساسية به عند حساب التقويض.
- (ب) تمت إضافة متطلب للإفصاحات عن الفرق بين سعر المعاملة عند الإعراف الدولي (المستخدم كقيمة عادلة حسب الفقرة تطبيق ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ونتائج أسلوب التقييم الذي سيتم استخدامه لقياس لاحق.
- (ج) لا يطلب إفصاح عن القيمة العادلة للممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى كما تم اقتراحه في مسودة العرض VED.
- (د) تم إفصاح متطلبات تحليل الحساسية.
- (هـ) تمت زيادة نطاق الإستثناء من عرض الأرقام المقارنة.
- (و) إن إفصاحات رأس المال هي تعديل قائم بذاته لمعيار المحاسبة الدولي ١ وليست جزءاً من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ولا يطلب إفصاح لما إذا امتثلت للأهداف الرأسمالية التي وضعتها الإدارة ونتائج عدم الإمتثال لهذه الأهداف.
- (ز) تم تغيير التعديلات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لمتعلقة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لتقليل التغيرات في الأنظمة لشركات التأمين.

ملحق

التعديلات على أساس الإستماتات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إن التعديلات في هذا الملحق نافذة للمفعول للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لفترة أبكر فإن هذه التعديلات تكون نافذة للمفعول لتلك الفترة الأبعد.

إن التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في عام ٢٠٠٥ تم إدخالها في نص أساس الإستماتات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ والمعايير المحاسبة الدولية ٣٢، ٣٩، ٤١ كما صدرت في ١٨ أغسطس ٢٠٠٥.

المحتويات

إرشادات لتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

التفهرات

تنفيذ ٤-١	مقدمة
تنفيذ ٤-٣	الأهمية النسبية
تنفيذ ٦-٥	فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح
تنفيذ ١٤-٧	أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي
تنفيذ ١١-٧	الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
تنفيذ ١٢	عدم الوفاء والإخلال
تنفيذ ١٣	إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة
تنفيذ ١٤	القيمة العادلة
تنفيذ ٤٠-١٥	طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية
تنفيذ ١٧-١٥	الإفصاحات النوعية
تنفيذ ٤٠-١٨	الإفصاحات الكمية
تنفيذ ٢٩-٢١	مخاطرة الائتمان
تنفيذ ٢٢	الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى
تنفيذ ٢٥-٢٣	نوعية الائتمان
تنفيذ ٢٩-٢٦	الأصول المالية التي إما إنقضى استحقاقها أو إنخفضت قيمتها
تنفيذ ٣١-٣٠	مخاطرة السيولة
تنفيذ ٣١-٣٠	إدارة السيولة
تنفيذ ٤٠-٣٢	مخاطرة السوق
تنفيذ ٤٠-٣٧	إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى
تنفيذ ٤١	الانتقال
	ملحق

التعديلات على إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأموال المالية: الإفصاحات"

هذه الإرشادات ترافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولكنها ليست جزءا منه.

مقدمة

تنفيذ ١ تقترح هذه الإرشادات الطرق الممكنة لتطبيق بعض متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولا تحدد الإرشادات متطلبات إضافية.

تنفيذ ٢ من أجل السهولة تتم مناقشة كل متطلب إفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشكل منفصل، ومن الناحية العملية يتم عادة عرض الإفصاحات كمجموعة متكاملة والإفصاحات الفردية من الممكن أن تأتي أكثر من متطلب واحد، فطى سبيل المثال من المحتمل أن توصل المعلومات حول تركيزات المخاطرة معلومات حول التعرض لمخاطرة الائتمان أو مخاطرة أخرى.

الأهمية النسبية

تنفيذ ٣ يشير معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" إلى متطلب إفصاح معين في معيار أو تفسير ليس بحاجة لأن يلي إذا كانت المعلومات غير هامة نسبيا، ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١ الأهمية للنسبة كما يلي:

يعتبر الحذف أو البيان غير الصحيح لبيود ما هاما نسبيا إذا إستطاع أن يؤثر فرديا أو جماعيا على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة بناء على البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف أو البيان غير الصحيح الذي يحكم عليه في ظل الظروف المحيطة، ومن الممكن أن يكون حجم أو طبيعة البند أو كلاهما معا عاملا محددًا.

تنفيذ ٤ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك هذا التعريف كما يلي:

تقيم ما إذا كان حذف أو بيان غير صحيح من الممكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وهكذا حتى يصبح هاما نسبيا فإنه يتطلب إعتبار خصائص أولئك المستخدمين. يبين إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة ٢٥ أنه "يفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالعمل والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ورغبة في دراسة المعلومات بإجتهد معقول، وبناء على ذلك يجب أن يأخذ التقييم في الإعتبار كيف يمكن أن يتوقع بشكل معقول من المستخدمين الذين لهم هذه الصفات أن يتفكروا عند اتخاذ قرارات اقتصادية.

فئات الأموال المالية ومستوى الإفصاح

(الفقرات ٦ وب١-٣)

تنفيذ ٥ تبين الفقرة ب٣ أن "المنشأة تقرر حسب الظروف مقدار التفاصيل التي تقدمها لتلبية متطلبات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ومقدار التأكيد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيفية تجميعها للمعلومات لعرض الصورة الكلية بدون الجمع بين المعلومات ذات الخصائص المختلفة"، ولتلبية هذه المتطلبات قد لا تحتاج المنشأة للإفصاح عن جميع المعلومات المقترحة في هذه الإرشادات.

تنفيذ ٦ تتطلب الفقرة ١٥(ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ أن تقوم المنشأة بتقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإمتثال للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كاف لتسكين المستخدمين من فهم أثر العمليات المعينة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي (الفقرات ٧ - ٣٠، ب ٤ وب ٥)

الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرتان ١٠ (أ) (١) ، ب ٤)

٧ تنفيذ يوضح المثال التالي للصلاب الذي يمكن أن يؤديه المنشأة حسب الفقرة ب ٤ من الملحق ب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٨ تنفيذ في ١ يناير ٢٠×١ تصدر المنشأة سندا مدته ١٠ سنوات بقيمة إسمية مقدارها ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة وسعر قسيمة Coupon Rate سنوي ثابت مقدارها ٨%، وهذا يتفق مع أسعار السوق للمندات ذات الخصائص المماثلة.

٩ تنفيذ تستخدم المنشأة سعر الليبور (LIBOR) على أنه سعر الفائدة الأساسي لها الذي تمت ملاحظته، وفي تاريخ إنشاء السند يبلغ سعر الليبور ٥%، وفي نهاية السنة الأولى:

(أ) إنخفض سعر الليبور إلى ٤,٧٥%.

(ب) القيمة العادلة للسند هي ١٥٣٨١١ وحدة عملة، وهذا يتفق مع سعر فائدة مقدارها ٧,٦%.

١٠ تنفيذ يفترض المنشأة منحني عائد آفتي، وكافة التغيرات في أسعار الفائدة تنتج من إنتقال مواز في منحني العائد، والتغيرات في سعر الليبور هي التغيرات الوحيدة ذات العلاقة في ظروف السوق.

١١ تنفيذ تقرر المنشأة مبلغ التغير في القيمة العادلة للسند الذي لا يعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تسبب في نشوء مخاطرة سوق كما يلي:

الفقرة ب ٤ (أ)	
في بدء فترة سند عمره ١٠ سنوات وقسيمة مقدارها ٨% معدل الفائدة الدخلي للسند هو ٨%.	لولا، تقوم المنشأة بحساب معدل العائد الداخلي للالتزام في بدء الفترة باستخدام سعر السوق الذي تمت ملاحظته للالتزام والتدفقات النقدية للالتزام في بدء الفترة.
نظرا لأن سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته (سعر ليبور) هو ٥% فإن مكون الأداة المحدد لمعدل الفائدة الدخلي هو ٣%.	تخصم المنشأة من معدل العائد هذا سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في بدء الفترة، وذلك للوصول إلى مكون محدد للأداة لمعدل العائد الدخلي.
... يتبع	

* يعكس هذا تحولا لاسعر الليبور من ٥% إلى ٤,٧٥% وحركة مقدارها ٠,١٥% والتي في ظل عدم وجود تغيرات ذات علاقة في ظروف السوق يفترض أنها تعكس التغيرات في مخاطرة الائتمان للأداة.

القيمة العادلة (الفقرة ٢٨)

تنفيذ ١٤ يتم تحديد القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي بالأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط حسب الفقرة ٧٦ تطبيقاً من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، غير أنه عندما تستخدم المنشأة بعد الاعتراف الأولي أسلوب تقييم يتضمن بيانات لم يتم الحصول عليها من أسواق تمت ملاحظتها فقد يكون هناك فرق بين سعر المعاملة عند الاعتراف الأولي والمبلغ المحدد عند الاعتراف الأولي باستخدام أسلوب التقييم هذا، وفي هذه الحالات يتم الاعتراف بالفرق في الربح أو الخسارة في الفترات اللاحقة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والسياسة المحاسبية للمنشأة، وهذا الاعتراف يعكس التغيرات في العوامل (بما في ذلك الوقت) التي يجب على المشاركين أخذها في الاعتبار عند تحديد سعر (انظر الفقرة ١٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وتتطلب الفقرة ٢٨ إصاحات في هذه الحالات، ويمكن للمنشأة الإفصاح عما يلي للإمتثال للفقرة ٢٨:

الخلقية

في ١ يناير ٢٠٠١ تشتري المنشأة مقابل ١٥ مليون وحدة عملة أصولاً مالية غير متداولة في سوق نشط، والمنشأة فقط فئة واحدة من هذه الأصول المالية.

سعر المعاملة البالغ ١٥ مليون وحدة عملة هو القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي. بعد الاعتراف الأولي تقوم المنشأة بتطبيق أسلوب تقييم لتحديد القيمة العادلة للأصول المالية، ويشمل أسلوب التقييم هذا متغيرات باستثناء تلك للبيانات من أسواق تمت ملاحظتها.

عند الاعتراف الأولي كان سينجم عن نفس أسلوب التقييم مبلغ مقداره ١٤ مليون وحدة عملة، وهو يختلف عن القيمة العادلة بمقدار ١ مليون وحدة عملة.

للمنشأة فروقات قائمة مقدارها ٥ مليون وحدة عملة في يناير ٢٠٠١.

تطبيق المتطلبات

يشمل إفصاح المنشأة لعام ٢٠٠٢ ما يلي:

السياسات المحاسبية

تستخدم المنشأة أسلوب التقييم التالي لتحديد القيمة العادلة للأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط: [وصف للأسلوب غير مشمول في هذا المثال]. قد تنشأ فروقات بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي (التي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هي بشكل عام سعر المعاملة) والمبلغ المحدد عند الاعتراف الأولي باستخدام أسلوب التقييم، ولية فروقات هي [وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة].

... يتبع

... يتبع
في الإيضاحات حول البيانات المالية

كما تمت مناقشته في الإيضاح * تستخدم المنشأة (إسم أسلوب التقييم) لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية التالية غير متداولة في سوق نشط، غير أنه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القيمة العادلة لأداة عند إنشائها هي بشكل عام سعر المعاملة، وإذا اختلف سعر المعاملة عن المبلغ الذي تم تحديده عند إنشاء الأداة يستخدم أسلوب التقييم فإن هذا الفرق هو (وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة)، والفرقات التي لا زال سيتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة هي كما يلي:

٣١ ديسمبر ٢ ٣١ ديسمبر *

وحدة عملة بالملايين	وحدة عملة بالملايين	
٥,٠	٥,٣	الرصيد في بداية السنة
١,٠	-	المعاملات الجديدة
(٠,٨)	(٠,٧)	لمبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة خلال السنة
٠,٢	-	الزيادات الأخرى
(٠,١)	(٠,١)	الإنخفاضات الأخرى
<u>٥,٣</u>	<u>٤,٥</u>	الرصيد في نهاية السنة

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية
(الفقرات ٣١ - ٤٢ وب ٦ - ب ٢٨)

الإفصاحات النوعية (الفقرة ٣٣)

تنفيذه ١٥ يشمل نوع المعلومات النوعية التي يمكن أن تفصح عنها المنشأة لتلبية المتطلبات في الفقرة ٣٣ ما يلي دون أن يكون مقتصرًا على ذلك وصفاً متسلسلاً لما يلي:

- (أ) حالات تعرض المنشأة للمخاطرة وكيفية نشأتها، ومن الممكن أن تصف المعلومات حول التعرض للمخاطرة كلا من إجمالي وصافي المخاطرة المحولة وعمليات تخفيف المخاطرة الأخرى.
- (ب) سياسات وأساليب المنشأة لقبول وتقييم ومتابعة ومراقبة المخاطرة، والتي يمكن أن تشمل ما يلي:
 - (١) هيكل وتنظيم مهمة (مهام) إدارة مخاطرة المنشأة، بما في ذلك مناقشة الاستقلالية والمسؤولية؛
 - (٢) نطاق وطبيعة أنظمة إعداد التقارير حول المخاطرة أو القياس؛
 - (٣) سياسات المنشأة الخاصة بالتحوط أو تخفيف المخاطرة، بما في ذلك سياساتها وإجراءاتها الخاصة بأخذ ضمان؛ و
 - (٤) أساليب الإدارة لمتابعة الفاعلية المستمرة لهذه التحوطات أو أدوات التخفيف.
- (ج) سياسات وإجراءات المنشأة لتجنب التركيز الزائد للمخاطرة.

تنفيذ ١٦ إن المعلومات حول طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية تكون أكثر فائدة إذا لفتت الضوء على أية علاقة بين الأدوات المالية التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو شكل في التفتحات النقدية المستقبلية المنشأة، ومدى تغير التعرض للمخاطرة في هذه العلاقات قد يكون ظاهراً للمستخدمين من الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار، ولكن في بعض الحالات قد تكون الإفصاحات الإضافية نافعة.

تنفيذ ١٧ حسب الفقرة ٣٣ (ج) على المنشآت الإفصاح عن أي تغير في المعلومات النوعية الخاصة بالفترة السابقة وإيضاح أسباب التغير، وهذه التغيرات قد تنجم من تغيرات في التعرض للمخاطرة أو من تغيرات في طريقة إدارة هذا التعرض.

الإفصاحات الكمية (الفقرات ٣٤ - ٤٢ وب ٧ - ب ٢٨)

تنفيذ ١٨ تتطلب الفقرة ٣٤ الإفصاح عن البيانات الكمية حول تركيزات المخاطرة، على سبيل المثال قد تنشأ تركيزات مخاطرة الائتمان مما يلي:

(أ) قطاعات الصناعة، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في قطاع صناعة واحد أو أكثر (مثل تجارة التجزئة أو الجملة) فليها منقوص بالإفصاح بشكل منفصل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(ب) التصنيف الائتماني أو قياس آخر لنوعية الائتمان، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في نوعية إئتمان واحدة أو أكثر (مثل القروض المضمونة أو القروض غير المضمونة) أو في تصنيف إئتماني واحد أو أكثر (مثل درجة إئتمان أو درجة مضاربة) فإن عليها أن تصح بشكل مستقل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(ج) التوزيع الجغرافي، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في سوق جغرافي واحد أو أكثر (مثل آسيا أو أوروبا) فإن عليها الإفصاح بشكل منفصل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(د) عدد محدود من الأطراف المنظرة لفردية أو مجموعات من الأطراف للمنظرة ذات العلاقة الوثيقة.

تنطبق مبادئ مماثلة على تحديد تركيزات المخاطر الأخرى، بما في ذلك مخاطرة السيولة ومخاطرة السوق، فعلى سبيل المثال قد تنشأ مخاطرة تركيزات السيولة من شروط تسديد الالتزامات المالية أو مصادر تسهيلات الإقتراض أو الإعتماد على سوق معين لكي تحقق فيه أصول سائلة، وقد تنشأ تركيزات مخاطرة الصرف الأجنبي إذا كان للمنشأة صافي مركز مفتوح هام في عملة أجنبية واحدة أو إجمالي صافي مراكز مفتوحة في عدة عملات تميل لأن تتحرك مع بعضها.

تنفيذ ١٩ حسب الفقرة ١٣٨ يشمل الإفصاح عن تركيزات المخاطر وصفا للخصائص المشتركة التي تحدد كل تركيز، فعلى سبيل المثال قد تشير الخاصية المشتركة إلى التوزيع الجغرافي للأطراف المماثلة حسب مجموعات البلدان أو البلدان أو المناطق الفردية ضمن البلدان.

تنفيذ ٢٠ عندما تكون المعلومات الكمية في تاريخ إعداد التقارير لا تمثل تعرض المنشأة للمخاطرة خلال الفترة فإن الفقرة ٣٥ تتطلب إفصاحات إضافية، ولتلبية هذا المتطلب من الممكن أن تصح المنشأة عن أعلى وأدنى ومتوسط مبلغ للمخاطرة التي تعرضت لها خلال الفترة، فعلى سبيل المثال إذا

كان للمنشأة عادة تعرض كبير لعملة معينة، ولكن في نهاية السنة يخف هذا الوضع فإنه يمكن للمنشأة أن تصحح عن رسم بياني يبين التعرض في أوقات مختلفة خلال الفترة أو الإفصاح عن أعلى وأدنى ومعدل التعرض.

مخاطرة الائتمان (الفقرات ٣٦ - ٣٨ وب ٩ وب ١٠)

تنفيذ ٢١ تتطلب الفقرة ٣٦ أن تصحح المنشأة عن معلومات حول تعرضها لمخاطرة الائتمان حسب فئة الأداة المالية. إن الأدوات المالية في نفس الفئة تتشارك في الخصائص الاقتصادية فيما يتعلق بالإفصاح عن المخاطرة (في هذه الحالة مخاطرة الائتمان)، فطى سبيل المثال من الممكن أن تحدد المنشأة أن الرهونات السكنية والقروض الاستهلاكية غير المضمونة والقروض التجارية كل منها له خصائص اقتصادية مختلفة.

للممتلكات المرهونة كضمان وتصنيفات الائتمان الأخرى

تنفيذ ٢٢ تتطلب الفقرة ٣٦ (ب) أن تقوم المنشأة بإجراء وصف للممتلكات المتوفرة المرهونة كضمان للأصول التي تحتفظ بها وتصنيفات الائتمان الأخرى التي يتم الحصول عليها، ومن الممكن أن تلبي المنشأة هذا المتطلب بالإفصاح عما يلي:

- (أ) السياسات والأساليب الخاصة بتقييم وإدارة الممتلكات المرهونة كضمان وتصنيفات الائتمان الأخرى التي يتم الحصول عليها؛
- (ب) وصف للأصناف الرئيسية للممتلكات المرهونة كضمان وتصنيفات الائتمان الأخرى (من الأمثلة على ذلك الكفالات ومشتقات الائتمان وإتفاقيات القرض التي لا تتأهل للتسوية حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٢)؛
- (ج) الأنواع الرئيسية للأطراف المعاملة للضمان وتصنيفات الائتمان الأخرى وقيمتها الائتمانية؛ و
- (د) معلومات حول تركيزات المخاطرة ضمن الضمان أو تصنيفات الائتمان الأخرى.

نوعية الائتمان (الفقرة ٣٦ (ج))

تنفيذ ٢٣ تتطلب الفقرة ٣٦ (ج) أن تصحح المنشأة عن معلومات حول نوعية الائتمان للأصول المالية التي لها مخاطرة إئتمان والتي لم ينقضي إستحقاقها ولم تخفض قيمتها، وبإجراء ذلك يمكن للمنشأة أن تصحح عن المعلومات التالية:

- (أ) تحليل للتعرض لمخاطرة الائتمان باستخدام نظام تصنيف إئتمان خارجي أو داخلي؛
- (ب) طبيعة الطرف المعاملة؛
- (ج) المعلومات التاريخية حول معدلات عدم الوفاء للطرف المعامل؛ و
- (د) أية معلومات أخرى تستخدم لتقييم نوعية الائتمان.

تنفيذ ٢٤ عندما تقرر المنشأة في التصنيفات الخارجية عدد إدارة ومتابعة نوعية الائتمان يمكن للمنشأة الإفصاح عن معلومات حول الأمور التالية:

- (أ) مبالغ التعرض لمخاطرة الائتمان لكل درجة لإئتمان خارجي؛
- (ب) التصنيف الذي يستخدمه الوكالات؛
- (ج) مبلغ التعرض لمخاطرة الائتمان المصنفة وغير المصنفة؛ و
- (د) العلاقة بين التصنيفات الداخلية والخارجية.

تنفيذ ٢٥ عندما تتظر المنشأة في تصنيفات الائتمان الداخلية عند إدارة ومتابعة نوعية الائتمان فإنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن معلومات حول ما يلي:

- (أ) عمليات تقييم الائتمان الداخلية؛
- (ب) مبالغ للتعرض لمخاطرة الائتمان لكل فئة لائتمان داخلية؛ و
- (ج) العلاقة بين التصنيفات الداخلية والخارجية.

الأصول المالية التي إما إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها (الفقرة ٣٧)

تنفيذ ٢٦ ينقضي إستحقاق الأصل المالي عندما لا يقوم الطرف الممثل بإجراء دفعة عندما تكون مستحقة تعاقباً، فعلى سبيل المثال تدخل المنشأة في إتفاقية إقراض تتطلب دفع فائدة كل شهر، وفي اليوم الأول من الشهر التالي إذا لم تدفع الفائدة يكون القرض قد إنقضى إستحقاقه، وإنقضاء الإستحقاق لا يعني أن الطرف الممثل لن يدفع أبداً، إلا أن ذلك قد يتسبب في إجراءات مختلفة مثل إعادة للتفاوض أو فرض تنفيذ موافق أو إجراءات قانونية.

تنفيذ ٢٧ عندما تتم إعادة التفاوض بشأن أحكام وشروط الأصول المالية التي صنف على أنها قد إنقضى إستحقاقها فإن شروط وأحكام الإتفاقية التعاقدية الجديدة تنطبق عند تحديد ما إذا كان الأصل المالي لا زال إستحقاقه منقضاً.

تنفيذ ٢٨ تتطلب الفقرة ٣٧ (أ) تحليلاً حسب الفئة لعمر الأصول المالية التي إنقضى إستحقاقها ولكن لم تنخفض قيمتها، وعلى المنشأة إستخدام تقديرها لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:

- (أ) ما لا يزيد عن ثلاثة شهور؛
- (ب) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن ستة شهور؛
- (ج) أكثر من ستة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة؛ و
- (د) أكثر من سنة واحدة.

تنفيذ ٢٩ تتطلب الفقرة ٣٧ (ب) تحليلاً للأصول المالية التي إنخفضت قيمتها حسب الفئة، ومن الممكن أن يشمل التحليل ما يلي:

- (أ) المبلغ المسجل قبل خصم أية خسارة في إنخفاض القيمة؛
- (ب) مبلغ أية خسارة في إنخفاض للقيمة دفعت علاقة؛ و
- (ج) الطبيعة والقيمة المعاملة للضمان وتحسينات الائتمان الأخرى التي تم الحصول عليها.

مخاطرة السيولة (الفقرتان ٣٩ وب ١١)

إدارة للسيولة (الفقرة ٣٩ (ب))

تنفيذ ٣٠ إذا أدارت المنشأة مخاطرة السيولة على أساس تواريخ الإستحقاق المتوقعة فإنه يمكنها الإفصاح عن تحليل الإستحقاق لتواريخ الإستحقاق المتوقعة لكل من الإلتزامات المالية والأصول المالية، وإذا أفصحت المنشأة عن تحليل الإستحقاق المتوقع هذا فإنه يمكنها إيضاح أن للتواريخ المتوقعة مبنية على توقعات وضعتها الإدارة، وإيضاح كيفية تحديد التقديرات والسبب الرئيسي للإختلافات عن تحليل الإستحقاق التعاقدية الذي تتطلبه الفقرة ٣٩ (أ).

تنفيذ ٣١ تتطلب الفقرة ٣٩ (ب) أن تبين المنشأة كيفية إدارتها لمخاطرة السيولة الذاتية في تحليل الإستحقاق للإلتزامات المالية المطلوبة في الفقرة ٣٩ (أ)، وتشمل العوامل التي يمكن للمنشأة أن تأخذها في الاعتبار دون أن تكون مقتصرة على ذلك ما إذا كانت المنشأة:

- (أ) تتوقع أن يتم دفع بعض إلتزاماتها بعد أكثر تاريخ مبكر يمكن أن يطلب فيه من المنشأة إجراء الدفع (كما يمكن أن تكون الحالة بالنسبة لودائع العملاء في البنوك)؛
- (ب) تتوقع عدم سحب بعض إلتزاماتها غير المسحوبة؛
- (ج) تحتفظ بأصول مالية يوجد لها سوق جاهز والتي تعتبر قابلة للبيع بسهولة لتلبية احتياجات السيولة؛
- (د) لها تسهيلات إقتراض ملتزم بها (على سبيل المثال تسهيلات أوراق تجارية) أو خطوط إئتمان أخرى (على سبيل المثال تسهيلات إئتمان إحتياطية) يمكنها الوصول إليها لتلبية احتياجات السيولة؛
- (هـ) تحتفظ بأصول مالية لا يوجد لها سوق جاهز، ولكن يتوقع أن تولد تكلفات نقدية واردة (المبلغ الأصلي أو الفائدة) تكون متوفرة لتلبية للتكلفات النقدية الصادرة أو الإلتزامات؛
- (و) تحتفظ بودائع في البنوك المركزية لتلبية احتياجات السيولة؛
- (ز) لها مصادر تمويل متنوعة جداً؛ أو
- (ح) لها تركيزات كبيرة لمخاطرة السيولة إما في أصولها أو مصادر تمويلها.

مخاطرة السوق (الفقرات ٤٠ - ٤٢ و ب ١٧ - ب ٢٨)

تنفيذ ٣٢ تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة، وهناك ثلاثة أنواع من مخاطرة السوق: مخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة العملة ومخاطرة الأسعار الأخرى، ومن الممكن أن تشمل مخاطرة الأسعار الأخرى مخاطرة سعر حقوق الملكية ومخاطرة سعر السلع ومخاطرة للدفع المسبق (أي مخاطرة أن يتحمل طرف في أصل مالي خسارة مالية لأن لطرف الآخر يسد بشكل مبكر أو في وقت أبعد مما هو متوقع) ومخاطرة للقيمة المتبقية (على سبيل المثال مؤجر للسيارات الذي يحدد كفاءات القيمة المتبقية معرض لمخاطرة القيمة المتبقية)، وتشمل متغيرات المخاطرة الخاصة بالإفصاح عن مخاطرة السوق ما يلي دون أن تكون مقتصرة على ذلك:

- (أ) منحنى العائد لأسعار الفائدة في السوق، وقد يكون من الضروري الأخذ في الاعتبار كلا من الإنتقالات الموازية وغير الموازية في منحنى العائد.
- (ب) أسعار الصرف الأجنبي.
- (ج) أسعار لدولت حقوق الملكية.
- (د) أسعار السوق للسلع.

تنفيذ ٣٣ تتطلب الفقرة ٤٠ (أ) أن يبين تحليل الحساسية أثر التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة ذي العلاقة على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تشمل متغيرات المخاطرة ذات العلاقة ما يلي:

- (أ) أسعار الفائدة المساندة في السوق للأصول المالية الحساسة للفائدة مثل إقراض ذو سعر متغير؛ أو

(ب) أسعار العملات وأسعار الفائدة للأدوات المالية للعملات الأجنبية مثل سندات العملة.

تنفيذ ٣٤ بالنسبة لمخاطرة سعر الفائدة من الممكن أن يبين تحليل الحساسية بشكل منفصل أثر التغير في أسعار الفائدة في السوق على ما يلي:

(أ) دخل ومصروف الفائدة؛

(ب) البنود الأساسية الأخرى للربح أو الخسارة (مثل مكاسب وخسائر المتاجرة)؛ و

(ج) حقوق الملكية عندما ينطبق ذلك.

يمكن للمنشأة الإفصاح عن تحليل الحساسية لمخاطرة سعر الفائدة لكل عملة تتعرض لها المنشأة بشكل كبير لمخاطرة سعر الفائدة.

تنفيذ ٣٥ نظرا لأن العوامل التي تؤثر على مخاطرة السوق تتغير اعتماداً على الظروف المحددة لكل منشأة فإن النطاق المناسب الذي يجب اعتباره لتوفير تحليل الحساسية لمخاطرة السوق يختلف بالنسبة لكل نوع من مخاطرة السوق.

تنفيذ ٣٦ يوضح المثال التالي تطبيق متطلب الإفصاح في الفقرة ٤٠ (أ):

مخاطرة سعر الفائدة

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ إذا كانت أسعار الفائدة في ذلك التاريخ أقل بمقدار ١٠ نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة للسنة سيكون أعلى بمقدار ١,٧ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ٢,٤ مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أقل على الإقتراضات المتغيرة، وستكون المكونات (الأخرى لحقوق الملكية أعلى بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ٣,٢ مليون وحدة عملة)، ناجمة بشكل رئيسي نتيجة للزيادة في القيمة العادلة للأصول المالية ذات السعر الثابت المصنفة على أنها متوفرة للبيع، ولو كانت أسعار الفائدة أعلى بمقدار ١٠ نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة سيكون أقل بمقدار ١,٥ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ٢,١ مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أعلى على الإقتراضات، وستكون للمكونات الأخرى لحقوق الملكية أقل بمقدار ٣,٠ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ٣,٤ مليون وحدة عملة)، وذلك ناجم بشكل رئيسي عن الانخفاض في القيمة العادلة للأصول المالية ذات سعر الفائدة الثابت المصنفة على أنها متوفرة للبيع. إن فربح أكثر حساسية للانخفاضات في سعر الفائدة من الزيادات بسبب الإقتراضات التي لها أسعار فائدة ذات حد أعلى، وللحساسية أقل في عام ٢٠٠٢ من عام ٢٠٠١ بسبب التخفيض في الإقتراضات القائمة الذي حدث عندما أصبح دين المنشأة مستحقاً (انظر الإيضاح ١٠).^(٩)

... يتبع

...يتبع

مخاطرة سعر صرف العملات الأجنبية

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ لو أن وحدة العملة ضعفت بمقدار ١٠% مقابل الدولار الأمريكي مع اعتبار جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة للسنة سيكون أقل بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ٦,٤ مليون وحدة عملة)، وستكون المكونت الأخرى لحقوق الملكية أعلى بمقدار ١,٢ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ١,١ مليون وحدة عملة)، وبالعكس لو أن وحدة العملة تمزت بمقدار ١٠% مقابل الدولار الأمريكي مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الربح بعد الضريبة سيكون أعلى بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ٦,٤ مليون وحدة عملة)، وستكون المكونت الأخرى لحقوق الملكية أقل بمقدار ١,٢ مليون وحدة عملة (٢٠٠١ - ١,١ مليون وحدة عملة)، وتغزى حساسية سعر صرف العملات الأجنبية الأقل ربحاً في عام ٢٠٠٢ بالمقارنة مع عام ٢٠٠١ إلى تخفيض في الدين المقيم بالعملات الأجنبية، وحقوق الملكية أكثر حساسية في عام ٢٠٠٢ من عام ٢٠٠١ بسبب الإستخدام المتزايد لتحوطت مشتريات العملات الأجنبية التي يقابلها تخفيض في الدين بالعملات الأجنبية.

(أ) تتطلب الفقرة ٣٩ (أ) الإفصاح عن تحليل لإستحقاق للإلتزامات.

إفصاحات مخاطرة للسوق الأخرى (الفقرة ٤٢)

تنفيذ ٣٧ تتطلب الفقرة ٤٢ الإفصاح عن معلومات إضافية عندما لا يمثل تحليل الحساسية للمخاطرة الذاتية في الأداة المالية، فعلى سبيل المثال يمكن أن يحدث ذلك عندما:

- (أ) تحتوي الأداة المالية على أحكام وشروط أثارها ليست ظاهرة من تحليل الحساسية، على سبيل المثال الخيارات التي تبقى خارج (أو في) أموال التغير الذي تم إختياره في متغير المخاطرة؛
- (ب) تكون الأصول المالية غير متائلة، على سبيل المثال هناك حجم ضئيل للمعاملات في الأصول المتائلة وتجد المنشأة أن من الصعب إيجاد طرف مقابل؛ أو
- (ج) يكون للمنشأة حجم كبير من الأصول المالية والتي إذا تم بيعها بكاملها فبها ستباع بخس أو علاوة على سعر السوق المعروف لأصول مالية مملوكة لصغير.

تنفيذ ٣٨ في الحالة المذكورة في الفقرة ٣٧ (أ) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي ما يلي :

- (أ) أحكام وشروط الأداة المالية (على سبيل المثال الخيارات)؛
- (ب) الأثر على الربح أو الخسارة إذا تمت تلبية الشروط و الأحكام (أي إذا لم تتم معاملة الخيارات)؛ و
- (ج) وصف لكيفية تحوط المخاطرة.

على سبيل المثال من الممكن أن تمتلك المنشأة أداة مالية مشتقة (إها خيار للحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة Collar) بسعر فائدة مقداره صفر، وهذه الأداة المالية تتضمن خياراً غير مغطى وممول بالإقتراض (على سبيل المثال تدفع للمنشأة عشرة أضعاف مبلغ الفرق بين حد أدنى محدد لسعر الفائدة وسعر الفائدة الحالي في السوق)، ومن الممكن أن تعتبر المنشأة الأداة المالية المشتقة Collar على أنها تحوط إقتصادي غير مكلف مقابل زيادة محتملة بشكل معقول في أسعار الفائدة، غير أنه من الممكن أن يؤدي إخفاض كبير بشكل غير متوقع في أسعار الفائدة

إلى دفعات بموجب الخيار المكتتب به بحيث أنه بسبب الإقراض قد تكون أكبر إلى حد بعيد من منفعة أسعار الفائدة المنخفضة. علماً بأن للقيمة العادلة للأداة المالية المشتقة ولا تحليل الحسابية بناء على التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغيرات السوق سببين مثل هذا التعرض، وفي هذه الحالة من الممكن أن تقدم المنشأة للمعلومات الإضافية المبينة سابقاً.

تنفيذ ٣٩ في الحالة المبينة في الفقرة ٣٧ (ب) من الممكن أن يشمل الإقصاح الإضافي أسباب نقص السيولة وكيفية تحوط المنشأة للمخاطرة.

تنفيذ ٤٠ في الحالة المبينة في الفقرة ٣٧ (ج) من الممكن أن يشمل الإقصاح الإضافي ما يلي:

(أ) طبعة الضمان (على سبيل المثال إسم المنشأة)؛

(ب) مدى الأصول المحتفظ بها (على سبيل المثال ١٥% من الأسهم الصادرة)؛

(ج) الأثر على الربح أو الخسارة؛ و

(د) كيفية تحوط المنشأة للمخاطرة.

الانتقال (الفقرة ٤٤)

تنفيذ ٤١ يخص الجدول التالي أثر الاستثناء من تقديم إيصاحات عن المحاسبة المقارنة والمخاطرة للفترة المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وقبل ١ يناير ٢٠٠٧ وفي ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، وفي هذا الجدول:

(أ) المنشأة المتبينة للمرة الأولى هي منشأة تد بياناتها المالية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى).

(ب) المستخدم الموجود للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو منشأة تد بياناتها المالية الثانية أو اللاحقة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الإشادات المحاسبية (الفقرات ٧ - ٣٠)	إشادات المخاطرة (الفقرات ٣١ - ٤٢)	
الفقرات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦		
المنشاء المتبينة للمرة الأولى لا تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ولكنها مستثناء من تقديم المعلومات المقارنة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ولكنها مستثناء من تقديم المعلومات المقارنة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
المنشاء المتبينة للمرة الأولى تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	مستثناء من عرض المعلومات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	مستثناء من عرض المعلومات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لا يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	يتم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	مستثنى من عرض المعلومات المقارنة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
الفقرات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك وقبل ١ يناير ٢٠٠٧		
المنشاء المتبينة للمرة الأولى لا تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
المنشاء المتبينة للمرة الأولى تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لا يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.	يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بشكل مبكر.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
الفقرات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك (لتطبيق الإجمالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧)		
المنشاء المتبينة للمرة الأولى	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
المستخدم الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.	تقدم معلومات مقارنة كاملة كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.
(أ) لنظر الفترة ٣٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ (ب) لنظر الفترة ٤٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧		

ملحق

التعديلات على الإرشادات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يحتوي هذا الملحق على تعديلات على الإرشادات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستثناء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ اللازمة لضمان الإتساق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وسيتم نشر التعديلات على الإرشادات الخاصة بتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في تاريخ لاحق، وفي الفقرات المعطلة تم وضع خط تحت النص الجديد وشطب النص المحذوف.

التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في عام ٢٠٠٥ تم إدخالها في نص الإرشادات لتنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما صدر في ١٨ أغسطس ٢٠٠٥ وقد تم نشر الإرشادات لتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في ديسمبر ٢٠٠٥ وتم إدخالها في هذا المجلد.

معار المحاسبة الدولي ١

عرض البيانات المالية

تتضمن هذه النسخة التعديلات النافذة عن التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى ٢٠٠٥.
ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ٢٠

المقدمة

معيير المحاسبة الدولي ١

عرض البيانات المالية

١	الهدف
٦-٢	النطاق
٧	هدف البيانات المالية
١٠-٨	مكونات البيانات المالية
١٢-١١	تعريفات
٤١-١٣	الإعترافات العامة
٢٢-١٣	العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٢٤-٢٣	فرضية استمرارية المؤسسة
٢٦-٢٥	أساس الإستحقاق المحاسبي
٢٨-٢٧	ثبات العرض
٣١-٢٩	المادية والتجميع
٣٥-٣٢	التفاصيل
٤١-٣٦	المعلومات المقارنة
١٢٦-٤٢	الهيكل والمحتوى
٤٣-٤٢	المقدمة
٤٨-٤٤	تحديد البيانات المالية
٥٠-٤٩	الفترة التي يغطيها التقرير
٧٧-٥١	الميزانية العمومية
٥٦-٥١	التمييز بين/ لمتداوله -غير المتداوله
٥٩-٥٧	الأصول المتداوله
٦٧-٦٠	الإلتزامات المتداوله
٧٣-٦٨	المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية
٧٧-٧٤	المعلومات التي يجب عرضها أما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات
٩٥-٧٨	بيان الدخل
٨٠-٧٨	ربح أو خسارة الفترة
٨٥-٨١	المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل
٩٥-٨٦	المعلومات التي يجب عرضها أما في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات
١٠١-٩٦	بيان التغيرات في الحقوق
١٠٢	بيان التدفق النقدي
١٢٦-١٠٣	الإيضاحات
١٠٧-١٠٣	الهيكل
١١٥-١٠٨	الإفصاح عن السياسات المحاسبية
١٢٤-١١٦	المصادر الرئيسية لدعم موثوقية التقديرات

١١٤٢-١٢٤ ج

١٢٥-١٢٦

١٢٧-١٢٧ ب

١٢٨

رأس المال

إفصاحات أخرى

تاريخ النفاذ

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ١٩٩٧)

الملحق

التعديل على البيانات الأخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

مصادقة المجلس على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ١

أساس الاستنتاجات

الأراء المعارضة

إرشادات التنفيذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١ "عرض البيانات المالية" مبين في الفقرة ١-١٢٨ والملحق . تتسلاوى جميع الفقرات في التأكيد ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تنبأها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولية ٨ السياسات المحاسبية، التفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وتقدم هذه أساماً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (المنقح عام ١٩٩٧)، ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف للمشروع في تقليل أو إلغاء لبدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثلت أهداف المجلس الرئيسية بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ١ فيما يلي:

- (أ) توفير إطار معين تقدم من خلاله المنشأة بتقييم كيفية عرض آثار العمليات والأحداث الأخرى بشكل عادل، وتقييم ما إذا كانت نتيجة الإمتثال مع متطلب معين في معيار أو تفسير ما مضلة بحيث أنها لا تعطي عرضاً عادلاً؛
 - (ب) صياغة معايير تصنيف الإلتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فقط على أساس الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية؛
 - (ج) منع عرض بلود الدخل والمصرف على أنها "بلود غير عالية"؛
 - (د) تحديد الإفصاحات حول الأحكام التي قدمت الإدارة في صياغة تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، بعيداً عن تلك الأحكام المرتبطة بالتقديرات، التي يكون لها لتأثير الأهم على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية؛ و
 - (هـ) تحديد الإفصاحات حول المصادر الأساسية للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية التي تتطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة من الأصول والإلتزامات خلال السنة المالية التالية.
- مقدمة ٤ لم يعد للمجلس دراسة المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية للورد في معيار المحاسبة الدولي ١.

التغييرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ فيما يلي أئداء وصف للتغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١:

العرض العادل والإبتعاد عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ يحتوي هذا المعيار على إرشادات حول معنى "العرض العادل" ويؤكد على أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يفترض أن يؤدي إلى إعداد بيانات مالية تحقق عرضاً عادلاً.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار من منشأة معينة، في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين قد يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في إطار إعداد وعرض البيانات المالية، الإبتعاد عن تبني المتطلب ما لم يكن هذا الإبتعاد محظوراً من قبل إطار تنظيمي ذي صلة. وفي كلا الحالتين، يطلب من المنشأة تقديم إقصاحات محددة.

تصنيف الأصول والإلتزامات

مقدمة ٨ يتطلب المعيار من المنشأة عرض الأصول والإلتزامات من أجل التصنيفية فقط في حال كان عرضها للتصنيفية يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من عرضها على أنها متداولة أو غير متداولة.

مقدمة ٩ يتطلب المعيار أن يتم تصنيف الإلتزام المحقق به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة على أنه متداول.

مقدمة ١٠ يقتضي المعيار بأن يتم تصنيف الإلتزام المالي، المستحق خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، أو التي يكون للمنشأة فيه حقاً مشروطاً بتأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه إلتزام متداول. ويطلب هذا التصنيف حتى إذا تم إتمام اتفاقية طويلة الأجل لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية. (تكون هذه الاتفاقية مؤهلة للإفصاح عنها كحدث لا يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠/الأحداث بعد تسريح الميزانية العمومية). إلا أن هذا المتطلب لا يؤثر على تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول عندما يكون للمنشأة، بموجب بنود تسهيلات قرض قلم، حرية لاختيار إعادة تمويل أو تأجيل إلتزاماتها لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

مقدمة ١١ في بعض الحالات، يكون الإلتزام المالي طويل الأجل مستحق الدفع عند الطلب نظراً لإخلال المنشأة بشروط معين في اتفاقية القرض الخاصة بها في تاريخ أو قبل تاريخ الميزانية العمومية. ويقتضي المعيار أن يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى إذا لم يوافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، على المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. (تكون هذه الاتفاقية مؤهلة للإفصاح عنها كحدث لا يؤدي إلى تعديل حتى بعد تاريخ الميزانية العمومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠). إلا أنه ينبغي تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية. وفي هذا السياق، تكون فترة المهلة هي فترة تستطيع فيها المنشأة تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطلب بالدفع المباشر.

العرض والإفصاح

مقدمة ١٢ يقتضي المعيار الإفصاحات التالية:

- (أ) الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (انظر البند "ب" لانداء)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكبر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (على سبيل المثال حكم الإدارة في تحديد ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق)؛ و
- (ب) الافتراضات الأساسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في القيام بتعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية.

مقدمة ١٣ لقد تم حذف الإفصاحات التالية التي تقتضيها النسخة السابقة من المعيار:

- (أ) نتائج الأنشطة التشغيلية والبنود غير العادية، مثل بنود السطر في متن بيان الدخل. ويمنع المعيار المنقح الإفصاح عن "البنود غير العادية" في البيانات المالية.
- (ب) عدد موظفي المنشأة.

مقدمة ١٤ يتضمن المعيار كافة المتطلبات الواردة سابقاً في معايير أخرى لعرض بنود سطر معينة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل (ويجري لتعديلات المترتبة اللازمة على تلك المعايير). بنود المطر هي:

- (أ) الأصول البيولوجية؛
- (ب) الأصول والإلتزامات للضريبة الحالية، وإلتزامات الضريبة المؤجلة، وأصول الضريبة المؤجلة؛ و
- (ج) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي: ١. ربح أو خسارة للعمليات المتوقفة ما بعد الضريبة ٢. الربح أو للخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو عدا للتصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية للمتوقفة.

التغييرات الأخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية إلى معيار المحاسبة الدولي ٨ المنقح "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

مقدمة ١٦ تم نقل متطلبات العرض لربح أو خسارة الفترة التي لمتوى عليها سابقاً معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" إلى هذا المعيار.

مقدمة ١٧ تم إضافة تعريف لكلمة "مادي".

مقدمة ١٨ يقتضي المعيار الإفصاح، في متن بيان الدخل، عن ربح أو خسارة الفترة للمنشأة المحددة وتخصيص ذلك المبلغ بين "الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حصص الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم". وقد تم إضافة متطلب مشابه إلى بيان التغيرات في حقوق الملكية. ولا ينبغي عرض المبالغ المخصصة كبنود دخل أو مصروف.

مقدمة ١٩ يقتضي المعيار أيضا الإفصاح، في متن بيان التغيرات في حقوق الملكية، عن إجمالي الدخل والمصاريف للفترة (بما في ذلك المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية)، وإظهار المبالغ المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم وإلى حصص الأقلية بشكل منفصل.

مقدمة ٢٠ في أغسطس ٢٠٠٥ أضاف المجلس متطلبات للإفصاحات عن:

(أ) أهداف وسياسات المنشأة ولوائحها لإدارة رأس المال؛

(ب) البيانات الكمية لما تعتبره المنشأة أنه رأس المال؛

(ج) ما إذا تمتلك المنشأة لأية متطلبات لرأس المال؛ و

(د) إذا لم تمتلك المنشأة الإفصاح عن نتائج عدم الإمتثال هذا.

معايير المحاسبة الدولي ١ عرض البيانات المالية

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الأسس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخصة بالمشروع للفترة السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة ببيئتها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما الإعتراف بالعمليات والقياس والإفصاح لعمليات وأحداث محددة فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها الأخرى.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض جميع البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة والمعرضة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية ذات الغرض العام هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية ذات الغرض العام للبيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب، ولا يطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية المرحلية". إلا أن للقرارات ١٣-٤١ تطبق على هذه البيانات المالية. ويطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت وسواء تطلبت أو لم تتطلب إعداد بيانات مالية موحدة أو بيانات مالية منفصلة، كما هو محدد في معيار المحاسبة المالية الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة".

٤ [تم إلغاؤها]

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الربحية، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وقد تحتاج المنشآت التي تنطوي على أنشطة غير ربحية في القطاع الخاص أو القطاع العام أو للحكومة التي تسعى إلى تطبيق هذا المعيار إلى تعديل الموصفات المستخدمة لبنود سطر معينة في البيانات المالية ولبيانات المالية نفسها.

٦ وعلى نحو مماثل، فإن المنشآت التي لا تملك حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" (على سبيل المثال، الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية (على سبيل المثال، للمنشآت التعاونية) قد تحتاج إلى تعديل عرض حصص الأعضاء أو أصحاب الوحدات في البيانات المالية.

هدف البيانات المالية

٧ البيانات المالية هي عرض مالي منظم للمركز المالي للمشروع والعمليات التي يقوم بها، والهدف من البيانات ذات الأغراض العام عرض المعلومات حول المركز المالي للمشروع وأدائها وتدفقاتها النقدية صالحة لمسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تدبير الإدارة للموارد الموكلة لها، وتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات عن المشروع حول:

- (أ) الأصول؛
- (ب) الإلتزامات؛
- (ج) الحقوق؛
- (د) الدخل والمصروفات بما في ذلك الأرباح والخسائر؛
- (هـ) التغيرات الأخرى في حقوق الملكية؛ و
- (و) التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في تنبأ التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع، وبشكل خاص توقيت وتوكيد توليد النقد ومعادلات النقد.

مكونات البيانات المالية

٨ تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية الأجزاء التالية:

- (أ) الميزانية العمومية؛
- (ب) بيان الدخل؛
- (ج) بيان التغيرات في حقوق الملكية يبين إما:
- (١) جميع التغيرات في حقوق المساهمين، أو
- (٢) التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة من العمليات مع مالكيين حقوق الملكية وتوزيعات على المالكين؛
- (د) بيان التدفق النقدي؛ و
- (هـ) الملاحظات، وملخصاً للسجلات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية.

٩ يشجع هذا المعيار العديد من المنشآت على أن تقوم الإدارة بتقديم مراجعة مالية خارج البيانات المالية تصف وتوضح الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للمشروع والمجاهيل الرئيسية التي يولجها، ومن الممكن أن يحتوي هذا التقرير على مراجعة لما يلي:

- (أ) العوامل والتأثيرات الرئيسية التي تحدد الأداء متضمنة التغيرات في البيئة التي يعمل فيها المشروع، واستجابة للمشروع لهذه التغيرات وتأثيرها، وسياسة المشروع الخاصة بالإستثمار للمحافظة على مستوى الأداء وتعزيزه متضمنة سياسته الخاصة بتوزيع الأرباح؛

- (ب) مصادر التمويل للمشروع والنسبة المستهقة من الإلتزامات وحقوق الملكية؛ و
(ج) الموارد الخاصة بالمشروع التي لا يعترف بقيمتها في الميزانية العمومية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠. تقدم العديد من المنشآت خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة، وعندما يعتبر الموظفون أنهم مجموعة مستخدمين هامين، التقارير والبيانات التي تم عرضها خارج البيانات المالية تعتبر أيضاً خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تعريفات

١١. استخدام المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد:

غير قابل للتطبيق بعد تطبيق مطلب معين غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشمل ما يلي:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات للدائمة السابقة.

مادي يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما هو العامل المحدد.

الملاحظات وهي تتضمن معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الملاحظات شروحات وصفية أو تحليلاً للبنود المفصّل عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف بها في تلك البيانات.

١٢. إن تقدير ما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، ويكون بالتالي مادياً، يتطلب دراسة خصائص هؤلاء المستخدمين. وينص إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة ٢٥ على ما يلي: يُفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية وأن يكون لديهم الإسهام لدراسة المعلومات بجهد معقول. لذلك ينبغي أن يأخذ للتقدير بعين الاعتبار كيف يمكن أن يتوقع من مستخدمين يملكون مثل هذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

الإعترابات العامة

العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٣ يقتضي العرض العادل عرضاً صادقاً لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الإعتراف فيما يخص الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف المبينة في الإطار. ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضاً عادلاً.

١٤ يجب على المنشأة التي تمتثل ببياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقوم ببيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الإمتثال في الملاحظات، ويجب عدم وصف البيانات أنها تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملزم.

١٥ يتم في جميع الأحوال الفعلية تحقيق عرض عادل بالإمتثال من كافة النواحي المالية لمعايير المحاسبة الدولية للملائمة، ويطلب الإفصاح العادل :

(أ) لاختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ على سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين.

(ب) تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛ و

(ج) تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع.

١٦ لا يتم تصحيح المعالجات المحاسبية غير المناسبة سواً بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإفصاحات أو المواد التفسيرية.

١٧ في الحالات النادرة جداً عندما تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب في أحد المعايير أو التفسيرات سيكون مضللاً في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار، تتعد المنشأة عن تبني ذلك المتطلب بالطريقة المبينة في الفقرة ١٨ إذا كان الإخلال التنظيمي ذو الصلة يقتضي، أو لا يحظر خلافاً لذلك، هذا الإبتعاد.

١٨ عندما يكون من الضروري على الشركة مخالفة متطلب المعيار أو التفسير بموجب الفقرة ١٧، فإنه يجب على المشروع الإفصاح:

(أ) أن الإدارة توصلت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمشروع وأدائها المالي وتنفقاتها النقدية؛

(ب) أنها امتثلت في كافة النواحي للمعايير والتفسيرات الملائمة، فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل؛

(ج) عنوان المعيار أو التفسير الذي خرج عن المشروع وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة

التي يتطلبها ذلك المعيار أو التفسير، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه البيانات المالية في الإطار والمعللة للمتنهاة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبنيها؛ و

(د) لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في البيانات المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها إمتثالاً للمطلوبات.

١٩ إذا أبتعت المنشأة عن تبني مطلب معين في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة، وأثر ذلك الإبتعاد على المبلغ المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية، فإنها ينبغي أن تقدم الإفصاحات للمبينة في الفقرة ١٨ (ج) و (د).

٢٠ يتم تطبيق الفقرة ١٩ على سبيل المثال عندما تبعت المنشأة في فترة سابقة عن تبني مطلب معين في معيار أو تفسير ما لقياس الأصول والالتزامات ويؤثر ذلك الإبتعاد على قياس للتغيرات في الأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.

٢١ في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يحظر الإبتعاد عن تبني المطلب، ينبغي على المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تخفيض الجوانب المضللة للمحفوظة في الإمتثال عن طريق الإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار أو التفسير المعني، وطبيعة المطلب، والسبب الذي دفع بالإدارة إلى اعتبار الإمتثال لهذا المطلب مضللاً جداً في الظروف التي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار؛ و

(ب) لكل فترة معروضة، التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي اعتبرتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض العادل.

٢٢ لغرض الفقرات ١٧-٢١، يتعارض بند المعلومات مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصدق للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يتوقع منه على نحو معقول تمثيلها ومن المحتمل بالتالي أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. وفي تقييم ما إذا كان الإمتثال لمطلب محدد في معيار أو تفسير ما يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار، تقوم الإدارة بدراسة ما يلي:

(أ) سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة؛ و

(ب) كيفية اختلاف ظروف المنشأة عن ظروف غيرها من المنشآت التي تمثل للمطلب، وإذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المطلب، فإنه يوجد افتراض قابل للنقض يفيد بأن امتثال المنشأة مع المطلب لا يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار.

فرضية إستمرارية المنشأة

٢٣ عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لفترة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصلية المشروع أو التوقف عن المتجارة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قياسها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكيد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكاً كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكيد، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة معاً وعلى الأساس التي تم بموجبه إعداد البيانات المالية وسبب عدم اعتبار المشروع مؤسسه مستمرة.

٢٤ عند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الإدارة في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقتصرة على ذلك، وتعتمد درجة الاعتبار على الحقائق لكل حالة، فعندما يكون للمشروع تاريخ من عمليات مربحة وإمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فإنه يمكن الاستنتاج بأن الأساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الاعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة.

أساس الإستحقاق المحاسبي

٢٥ يجب على المشروع إعداد بياناته المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي.

٢٦ عند استخدام أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم الاعتراف بالبنود كأصول، بالتزامات، حقوق ملكية، دخل ومصاريف (عناصر البيانات المالية) عندما تلبي التعريفات ومعايير الاعتراف لتلك العناصر في الإطار.

نُهُات العرض

٢٧ يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى لفترة التالية لها، إلا في الحالات التالية :

(أ) إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو بمراجعة عرض بياناتها المالية أظهر أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر يكون أكثر ملائمة بالنظر إلى معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تفسير للجنة التفسيرات الدائمة.

٢٨ إن حدوث عملية شراء أو تصرف هامة، أو مراجعة عرض للبيانات المالية، قد توجي بالحاجة إلى عرض البيانات المالية بشكل مختلف. وتقوم المنشأة بتغيير طريقة عرضها للبيانات المالية فقط إذا كان العرض الذي تم تغييره يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية وإذا كان هناك

احتمال باستمرار الهيكل المنقح بحيث لا يضعف بالتالي من قابلية المقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات على العرض، تعيد المنشأة تصنيف المعلومات المقارنة الخاصة بها وفقاً للفقرتين ٣٨ و ٣٩.

المادية والتجميع

٢٩ يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في البيانات المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل منفصل.

٣٠ نتجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنوداً إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس مادياً على افتراض فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، والبنود الذي هو ليس مادياً بشكل كافٍ ليستزم عرضاً منفصلاً في صلب البيانات المالية قد يكون برغم ذلك مادياً بشكل كافٍ مما يوجب عرضه منفصلاً في الإيضاحات.

٣١ لا تستلزم المادية ضرورة تلبية متطلبات الإفصاح المحددة بمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت المعلومات الناتجة عنها غير مادية.

التفاصيل

٣٢ يجب عدم تقلص بين الأصول والالتزامات، والدخل والمصاريف إلا إذا كانت التفاصيل مطلوب أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر أو تفسير آخر.

٣٣ من الضروري عندما تكون كل من الأصول والالتزامات وكذلك الدخل والمصروفات مادية أن يتم تقديم التقارير عنها بشكل منفصل. إن التفاصيل إما في بيان الدخل أو في الميزانية العمومية، فيما عدا إذا كان التفاصيل تعكس جوهر العملية أو الحدث، تنقل من فترة للمستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التكاليف النقدية المستقبلية للمشروع. إن تقديم التقارير حول الأصول مخصصاً منها مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقييم المخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الزمم المدينة لا يعتبر مقصداً.

٣٤ يعرف معيار المحاسبة الدولية ١٨ "الإيراد" كلمة إيراد ويطلب أن يتم قياسها حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق مع الأخذ في الاعتبار مبلغ أية حسومات تجارية وتخفيضات على الكمية يسمح بها للمشروع، ويقوم المشروع أثناء ممارسته لأنشطته العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيرادات ولكنها عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسية التي تحقق الإيراد، ويتم عرض نتائج هذه العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العملية أو الحدث وذلك بخضم أي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس العملية، مثال ذلك :

(أ) يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر من بيع الأصول غير المتداولة بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية بخضم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع؛ و

(ب) إن النفقات المتعلقة بمخصص معين يتم الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" ويتم تسديده بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، اتفاقية ضمان للمورد) يمكن أن يتم قبضها مقابل التسديد ذي العلاقة.

٣٥ إضافة إلى ذلك يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر الناشئة من مجموعة من العمليات المتشابهة على أساس الصافي، مثل ذلك الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناشئة من الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، كتقديم التقارير حول هذه الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا كانت طبيعتها تتطلب الإفصاحاً منفصلاً لها إذا كانت هامة.

المعلومات المقارنة

٣٦ ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي أو تفسير بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الرقمية في البيانات المالية، ويجب إدراج المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

٣٧ في بعض الحالات تبقى المعلومات السردية الواردة في البيانات المالية للفترة/ الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر ميزانية عومية ولا يزال يتوجب حله، ويستفيد مستخدموا البيانات المالية من المعلومات حول وجود أمر غير مؤكد لتاريخ آخر ميزانية عومية والخطوات التي اتخذت خلال الفترة لحل هذا الأمر غير المؤكد.

٣٨ عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في البيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي. عند إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة إعادة تصنيف؛

(ب) مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه؛ و

(ج) سبب إعادة التصنيف.

٣٩ عندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المشروع الإفصاح:

(أ) سبب عدم إعادة التصنيف؛ و

(ب) وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.

٤٠ إن تعزيز قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية، لا سيما من خلال إتاحة تقييم الاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية بفترة سابقة، فعلى سبيل المثال قد لا تكون البيانات جمعت في الفترة/ الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عملياً إعادة استخراج المعلومات.

٤١ ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية أو تصحيح للخطأ.

الهيكل والمحتوى

المقدمة

٤٢ يتطلب هذا المعيار إصاحات معينة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، وقائمة بالتغيرات في حقوق الملكية ويطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، كما يعرض نماذج ينصح بها كملحق للمعيار يمكن للمشروع اقتباعها حسب ما هو مناسب لظروفه، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي" هيكلًا لعرض بيان التدفق النقدي.

٤٣ يستخدم هذا المعيار المصطلح "الإفصاح" في معنى واسع، شاملاً بنوداً عرضت في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، وقائمة للتغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي، كما هي في الإيضاحات والإفصاحات تتطلب كذلك معييير وتفسيرات أخرى، وما لم يحدد عكس ذلك في موضع آخر في هذا المعيار أو في معيار أو تفسير آخر تتم هذه الإفصاحات إما في صدر الميزانية العمومية أو ببيان الدخل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي (أي منها مناسب) أو في الإيضاحات.

تحديد البيانات المالية

٤٤ يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

٤٥ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط على البيانات المالية، وليس على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك فإن من المهم أن يكون المستخدمون قادرين على التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمتطلبات.

٤٦ يجب تحديد كل مكون من مكونات البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وتكرار إظهارها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح :

(أ) اسم المشروع الذي قدم التقرير أو وسيل أخرى للتحديد لو أي تغيرات في المعلومات التي تسبق تاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المشروع منفرداً أو مجموعة من المشاريع؛

(ج) تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب للجزء الأساسي ذا العلاقة من البيانات المالية؛

(د) عرض عملة التقرير، كم تم تعريضها في المعيار ٢١ ثلث التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛ و

(هـ) مستوى النقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

٤٧ يتم عادة تلبية المتطلبات في الفقرة ٤٦ بتقديم عناوين الصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات البيانات المالية والإجتهاد مطلوب لتحديد أفضل وسيلة لتقديم هذه المعلومات، فعلى سبيل المثال عند عرض البيانات المالية إلكترونياً فقد لا تستخدم صفحات منفصلة، ويكرر عرض البنود المذكورة أعلاه عندئذ بما يضمن الفهم الصحيح للمعلومات المقدمة في البيانات المالية.

٤٨ يزداد تسهيل فهم البيانات المالية بتقديم المعلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات العملة في التقرير. ويعتبر هذا مقبولاً ما دام يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في العرض ولم يتم فقدان المعلومات ذات الصلة.

الفترة التي يغطيها التقرير

٤٩ يجب تقديم البيانات المالية سنوياً على الأقل. وفي الحالات الاستثنائية التي يتغير فيها تاريخ الميزانية العمومية ويتم تقديم البيانات المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب على المشروع أن يفصح عما يلي بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:

(أ) سبب استخدام فترة عدا عن فترة السنة الواحدة المستخدمة؛ و

(ب) حقيقة أن المبالغ المقارنة لبيان الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتكاليف النقدية والإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة.

٥٠ يتم عادة إعداد البيانات المالية بشكل ثابت تغطي فترة سنة واحدة، على أن بعض المشاريع تفضل أن تقدم تقاريرها على سبيل المثال لفترة مقدارها ٥٢ أسبوعاً لأغراض عملية، وهذا المعيار لا يحول دون هذه الممارسة حيث أنه من غير المحتمل أن تكون للبيانات المالية الناتجة مختلفة عن البيانات التي ستقدم لسنة واحدة.

الميزانية العمومية

التمييز بين المتداولة / غير المتداولة

٥١ يجب على كل مشروع أن يعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة ككفلات منفصلة في صلب الميزانية العمومية بما ينطبق مع الفقرات ٥٧ إلى ٦٧ من هذا المعيار عندما يتم إجراء هذا التمييز، وعندما يختار المشروع عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الأصول والالتزامات بشكل عام حسب سيولتها.

٥٢ مهما كان أسلوب العرض الذي تم تبنيه فإنه بالنسبة لكل بند أساسي لأصل والالتزام يجمع بين مبالغ يتوقع استعادتها أو تسويتها (أ) ما لا يزيد عن إثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية. (ب) أكثر من إثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسويته بعد أكثر من إثني عشر شهراً.

- ٥٣ عندما تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة وذلك بتمييز صافي الأصول المتداولة التي هي باستمرار متداولة كرسام عمل عن الأصول المستخدمة في عمليات المشروع طويلة الأجل، كما أنها تسهل الضوء على الأصول التي يتوقع تسليها نقداً ضمن الفترة التشغيلية الحالية والالتزامات التي تستحق التسديد ضمن نفس الفترة.
- ٥٤ بالنسبة لبعض المنشآت، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والالتزامات بترتيب مقاريد أو متناقص من السيولة معلومات موثوقة وأكثر ملائمة مما يقدمه العرض المتداول وغير المتداول وذلك لأن المنشأة لا تقوم بتوريد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.
- ٥٥ ويسمح للمنشأة عند تطبيق الفقرة ٥١ عرض بعض الأصول والالتزامات الخاصة بها باستخدام تصنيف متداول أو غير متداول وغيره من التصنيفات في ترتيب السيولة عندما تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. وقد تظهر الحاجة لأساس مختلف من العرض عندما تملك المنشأة عمليات متنوعة.
- ٥٦ إن المعلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والالتزامات مفيدة في تقييم سيولة المشروع وقدرته على الوفاء بالتزاماته المالية، ويطلب معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية : الإفصاحات"، الإفصاح عن تواريخ الاستحقاق لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية، وتشمل الأصول المالية للزعم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، وتشمل الالتزامات المالية للزعم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، كما أن المعلومات الخاصة بالتواريخ المتوقعة لاستعادة وتسديد الأصول والالتزامات غير النقدية مثل المخزونات والمخصصات مفيدة كذلك سواء تم أو لم يتم تصنيف الأصول والالتزامات ما بين المتداول أو غير المتداول فعلى سبيل المثال يفصح المشروع عن مبلغ المخزونات التي يتوقع استعادتها بعد أكثر من سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية.

الأصول المتداولة

- ٥٧ يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول عندما يعرض أي من المعايير التالية:
- (أ) عندما يتوقع أن يتحقق نقداً أو يحتفظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع ؛
- (ب) عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- (ج) يتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية ؛ أو
- (د) عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد (كما وضع في المعيار ٧ "بيان التدفقات النقدية" إلا إذا كانت توجد قيود على استصله عند إعادة تسويته أو استخدم في تسديد الالتزامات لإثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية .

يجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

- ٥٨ يستخدم هذا المعيار المصطلح " غير المتداول " ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة ما دلم المعنى واضحاً.

٥٩ الدورة التشغيلية للمشروع هي المدة ما بين امتلاك المواد الداخلة في عملية وتحقيقها نقداً، أو أداة يمكن تحويلها في الحال إلى نقد، عندما تكون الدورة التشغيلية للمشروع معرفة بشكل غير واضح. الأصول المتداولة تشمل الأصول (مثل المخزونات والذمم التجارية المدينة) التي تباع وتستهلك وتحقق كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى عندما لا يتوقع تحقيقها خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، كما تشمل أيضاً الأصول المتداولة المحتفظ بها أصلاً للأغراض التجارية (الأصول المتداولة ضمن هذه الفئة صنف للمتاجرة بما يتوافق مع المعيار ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول مالية غير متداولة.

الإلتزامات المتداولة

- ٦٠ يجب تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما يعرض أي من المعايير التالية:
- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
 - عندما يكون محتفظ به للأغراض التجارية؛
 - عندما يستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، أو
 - ليس لدى المنشأة الحق في تأجيل التسوية للإلتزامات على الأقل اثنا عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية
- يجب تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

٦١ بعض الإلتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة ومستطقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى تشكل جزءاً من رأس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمشروع، وتصنف البنود التشغيلية هذه على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية. وتطبق نفس الدورية التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها اثني عشر شهراً.

٦٢ لا يتم تسديد الإلتزامات المتداولة الأخرى كجزء من الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو أنه احتفظ بها لأغراض المتاجرة، والأمثلة على الإلتزامات المالية بما يتفق مع المعيار ٣٩، المسح البنكي المكتشف وذلك للجزء من الإلتزامات المالية المتداولة وأرباح الأسهم المستحقة للدفع، وضرائب الدخل، والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية. أما الإلتزامات التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (أي ليست جزءاً من رأس المال العامل في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية فهي الإلتزامات غير متداولة، موضوع الفقرات ٦٥ و٦٦.

٦٣ يجب على المشروع أن يستمر في تصنيف أصوله طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية في الحالات التالية:

- إذا كان الأجل الأصلي هو لفترة تزيد عن اثني عشر شهراً؛ و
- إذا كانت تلك الذنية مدعومة بفقائية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل أو إعادة جدولة الدفوعات التي تكتمل قبل إبراز إصدار البيانات المالية.

٦٤ إذا توقعت المنشأة، وكانت لها حرية الاختيار، بإعادة تمويل أو تأجيل إنترام معين لفترة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية بموجب تسهيلات القروض القفظة، تقوم بتصنيف الإنترام على أنه غير متداول، حتى لو استحق خلافا لذلك خلال فترة القصر. لكن عندما يكون إعادة تمويل أو تأجيل الإنترام ليس باختيار المنشأة (على سبيل المثال، عدم وجود اتفاقية لإعادة التمويل)، لا يؤخذ احتمال إعادة التمويل بعين الاعتبار ويتم تصنيف الإنترام على أنه متداول.

٦٥ عندما تذل المنشأة بتعهد معين بموجب اتفاقية قرض طويلة الأجل في أو قبل تاريخ الميزانية العمومية بحيث يصبح الإنترام نتيجة لذلك مستحق الدفع عند الطلب، يتم تصنيف الإنترام على أنه متداول، حتى إذا وافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لهذا الإخلال. ويتم تصنيف الإنترام على أنه متداول لأن المنشأة تملك حقا مشروطا في تاريخ الميزانية العمومية بتأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من ذلك للتاريخ.

٦٦ إلا أنه يتم تصنيف الإنترام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بطول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة تنتهي بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية، تستطيع المنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطلب بالدفع المباشر.

٦٧ وفيما يتعلق بالقروض المصنفة كالتزامات متداولة، إذا وقعت الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون تلك الأحداث مؤهلة للإفصاح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية":

- (أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛
- (ب) تقويم الإخلال بتفافية قرض طويلة الأجل؛ و
- (ج) الحصول من المقرض على فترة مهلة لتقويم الإخلال بتفافية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

٦٨ يجب أن تحتوي على الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:

- (أ) الممتلكات، المصانع والمعدات؛
- (ب) الاستثمار العقارية؛
- (ج) الأصول غير الملموسة؛
- (د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ المبينة تحت البنود (هـ)، (ج) و(ط)؛
- (هـ) الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- (و) الأصول البيولوجية؛
- (ز) المخزون؛
- (ح) الذمم التجارية للمدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- (ط) النقد والنقد المعادل؛

- (ي) الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
 (ك) المخصصات؛
 (ل) الإلتزامات المالية (متضمنة المبالغ تحت البنود (ي) و(ك))؛
 (م) الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛
 (ن) الإلتزامات والأصول الضريبية حسبما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛
 (س) حقوق الأقلية، المعروضة ضمن حقوق الملكية؛
 (ع) رأس المال المصدر والاحتياطيات الموزعة على حاملي حقوق الملكية من الشركاء.

١٦٨ يتضمن متن الميزانية العمومية أيضا بنود السطر التي تمثل المبالغ التالية:

- (أ) إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"؛ و
 (ب) الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

٦٩ يتم عرض بنود السطر الإضافية والعاوين الرئيسية والمجاميع الفرعية في متن الميزانية العمومية عندما يكون هذا العرض ذو صلة بفهم المركز المالي للمنشأة.

٧٠ عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في متن الميزانية العمومية الخاصة بها، فإنها لا تقوم بتصنيف أصول (اللتزامات) الضريبة المؤجلة على أنها أصول (اللتزامات) متداولة.

٧١ هذا المعيار لا يصف الترتيب أو الشكل الذي تقدم به البنود، وتقدم الفقرة ٦٨ قائمة مبسطة بالبنود التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صلب الميزانية العمومية، ويحتوي ملحق هذا المعيار على نماذج إضافية، وتشمل التعديلات على البنود أعلاه ما يلي:

- (أ) تضاف البنود عندما يكون حجم أو طبيعة أو عمل بند في شكل يكون فيه العرض المنفصل مساعداً على إجراء عرض عادل للمركز المالي المشروع؛ و
 (ب) من الممكن تعديل الأوصاف المستخدمة للبنود وترتيبها حسب طبيعة المشروع وعملياته لتوفير للمعلومات الضرورية لفهم الأشكال للمركز المالي للمشروع، فعلى سبيل المثال تقوم مؤسسة مالية بتعديل الأوصاف المبينة أعلاه لتزويد معلومات أكثر ملاءمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية.

٧٢ إن الحكم فيما إذا كانت بنود إضافية لتعرض بشكل منفصل هو بناء على تقييم ما يلي:

- (أ) طبيعة ومسبوبة الأصول؛
 (ب) وظلّف البنود ضمن حقوق الملكية؛ و
 (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

٧٣ إن استخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الأصول توجب أن طبيعتها أو وظيفتها مختلف وإنه لذلك يجب عرضها كبنود منفصلة. فعلى سبيل المثال يمكن أن تسجل فئات معينة من الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار تكلفتها أو حسب مبالغ معاد تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ للممتلكات، المصانع والمعدات".

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات

٧٤ يجب على المشروع أن يوضح إما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع.

٧٥ يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة، كما أن العوامل المبينة في الفترة ٧٢ تستخدم أيضاً لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإيضاحات لكل بند، مثال ذلك:

(أ) تصنف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حسب الفئة كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦

(ب) تحلل النعم للمدينة إلى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة ونعم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛

(ج) تصنف المخزونات فرعياً حسب معيار المحاسبة الدولي ٢ "لمخزون"، إلى أصناف مثل البضاعة وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة؛

(د) المخصصات مبينة بشكل منفصل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المشروع؛ و

(هـ) يتم تحليل حق رأس المال والإحتياطيات مبينة بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والإحتياطيات.

٧٦ يجب على المشروع أن يوضح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات :

(أ) بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم :

(١) عدد الأسهم المصرح بها؛

(٢) عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛

(٣) القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛

(٤) مطابقة لعدد الأسهم غير المدفوعة في بداية ونهاية الفترة؛

(٥) الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛

(٦) أسهم المشروع التي يملكها المشروع نفسه أو شركته الفرعية أو شركته الزميلة؛ و

(٧) الأسهم المحفوظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمناً الشروط والمبالغ؛ و

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

٧٧ يجب على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة في الفقرة ٧٦ (أ) مينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والأفضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

بيان الدخل

ربح أو خسارة الفترة

٧٨ يتم تضمين جميع بنود الدخل والمصرف المعترف بها في فترة معينة في حساب الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار أو تفسير ما خلاف ذلك.

٧٩ يتم عادة تضمين جميع بنود الدخل والمصرف المعترف بها في فترة معينة في حسابات الربح أو الخسارة. ويتضمن هذا آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية، إلا أنه قد توجد ظروف عندما يتم استثناء بنود محددة من الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويتناول معيار المحاسبة للدولي ٨ حالتين من هذه الظروف: تصويب الأخطاء وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية.

٨٠ وتتناول معايير أخرى البنود التي يمكن أن تلبى تعريفات الإطّار الخاصة بالدخل أو المصروف لكن يتم عادة استثنائها من الربح أو الخسارة. وتتضمن الأمثلة فائض إعادة التقييم (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) والأرباح والخسائر للمعينة التي تنتج عن تحويل البيانات المالية لعملية اجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) والأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل

٨١ كحد أدنى يجب أن يشمل صلب بيان الدخل للبنود التي تعرض للمبالغ التالية:

(أ) الإيراد؛

(ب) تكاليف التمويل؛

(ج) نصيب الأرباح أو الخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(د) المصروف للضريبي؛

(هـ) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي: (١) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من العمليات

المتوقفة (٢) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة للعائلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة؛ و

(و) الربح أو الخسارة.

٨٢ يتم الإفصاح عن البنود التالية في متن بيان الدخل كمخصصات ربح أو خسارة للفترة:

(أ) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية؛ و

(ب) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق للملكية في الشركة الأم.

٨٣ يجب عرض البنود الإضافية والعضوين والمجاميع الجزئية في صلب بيان الدخل حينما يتطلب ذلك معيار محاسبية دولي، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً من أجل العرض للعائد للأداء المالي للمشروع.

٨٤ تختلف آثار مختلف أنشطة وعمليات ولحداث المشروع في ثباتها وترددها، إمكانية الربح والخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء الذي تم تحقيقه وفي تقييم النتائج المستقبلية، ويتم إسخال بنود إضافية في صلب بيان الدخل والأوصاف المستخدمة، كما يتم تعديل ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لشرح عناصر الأداء. إن العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار تتضمن المادية وطبيعة وعمل مختلف مكونات الدخل والمصروفات، فعلى سبيل المثال تقوم مؤسسة مالية بتعديل الأوصاف لتوفير معلومات أكثر ملاءمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية، ويتم إجراء التقاص بين بنود الدخل والمصروفات فقط عندما تتم تلبية لمقياس في الفقرة ٣٢.

٨٥ يجب على المنشأة عدم عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية، إلا في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات

٨٦ عندما تكون بنود الدخل والمصروف مادية، يتم الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

٨٧ تشمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

- (أ) انخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القليل للإمتداد، والقيود العاكسة لهذه التخفيضات؛
- (ب) إعادة هيكلة أنشطة منشأة ما والقيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛
- (ج) عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- (د) عمليات التصرف بالإستثمارات؛
- (هـ) العمليات المتوقفة؛
- (و) تسوية القضايا؛ و
- (ز) القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

٨٨ يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المنشأة، وكلاهما يوفر معلومات مناسبة وملاءمة.

٨٩ تشجع المشاريع على عرض التحليل الوارد في الفقرة ٨٨ في صلب بيان الدخل.

٩٠ يتم إجراء تصنيف جزئي لبنود المصروفات من أجل تمليط الضوء على مجال من مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويتم تقديم هذه التحليلات بطريقة واحدة أو بطريقتين.

٩١ يشار إلى التحليل الأول أنه طريقة طبيعة المصروف، ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثل ذلك الإستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة توزيعها بين مختلف المهام ضمن المشروع، وهذه الطريقة سهلة للتطبيق في العديد من المشاريع الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات المصروفات التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة، وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

الإيراد	x
الدخل الآخر	x
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة	
والعمل قيد الإنتاج	x
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	x
تكاليف منافع الموظفين	x
تكلفة الإستهلاك والإطفاء	x
المصروفات الأخرى	x
إجمالي المصروفات	(x)
الربح	<u><u>x</u></u>

٩٢ يشار إلى التحليل الثاني على أنه طريقة وظيفة المصروف أو "تكلفة المبيعات"، وتصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو للتوزيع أو الأنشطة الإدارية، وهذا العرض كثيراً ما يقدم معلومات للمستخدمين ملائمة أكثر من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، إلا أن توزيع المصروفات على الوظائف يمكن أن يكون حسب التقدير الفردي ويشمل اجتهاداً كبيراً، وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام أسلوب وظيفة المصروف:

الإيراد	x
تكلفة المبيعات	(x)
إجمالي الربح	<u><u>x</u></u>
الدخل الآخر	x
تكاليف التوزيع	(x)
المصروفات الإدارية	(x)
المصروفات الأخرى	(x)
الربح	<u><u>x</u></u>

٩٣ يجب على المشاريع التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإستهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.

٩٤ يعتمد اختيار التحليل بين طريقة وظيفة المصروف أو طريقة طبيعة المصروف على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المؤسسة. وكلا الطريقتان توفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة. ونظراً لأن لكل طريقة عرض مزايها للأنواع المختلفة من المشاريع فإن هذا المعيار يتطلب إجراء اختيار بين التصنيفات بناءً على تلك التي

تعرض بشكل اكبر عدالة عناصر أداء المشروع، على أنه نظراً لأن المعلومات حول طبيعة المصروفات مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فإنه يطلب إصاح إضافي عندما يستخدم تصنيف تكلفة المبيعات. في الفقرة ٩٣، "منافع الموظفين" تمتلك نفس المعنى الوارد في المعيار ١٩ "منافع الموظفين".

٩٥ يجب على المشروع أن يوضح إما في صلب بيان الدخل أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعترف به كتوزيعات للفترة، والعائد على كل سهم.

بيان التغيرات في الحقوق

٩٦ يجب على المشروع أن يعرض بيان التغير في حقوق الملكية في صلب القائمة:

(أ) الربح أو الخسارة للفترة؛

(ب) كل بند من بنود الدخل أو المصروف كما هو مطلوب من المعايير الأخرى أو التفسيرات التي يتم الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود؛

(ج) إجمالي الدخل والمصروف للفترة، (أي يحسب على أساس مجموعها (أ) و(ب))، ويظهر بشكل منفصل إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء والخصص النقدية.

(د) الأثر التراكمي للتغيرات في الميزة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب معالجات علائقة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ٨.

بيان بالتغيرات في حقوق الملكية يشمل فقط هذه البنود ويعنون بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٧ يجب على المشروع أن يعرض أيضاً في صلب هذا البيان أو في الإيضاحات ما يلي:

(أ) مبالغ المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفحتهم كذلك، التي تظهر بشكل منفصل للتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية؛

(ب) رصيد العائد من الربح (رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة) في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية، والتغيرات خلال الفترة؛ و

(ج) مطابقة بين القيمة للمرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية للفترة مبنية كل حركه بشكل منفصل .

٩٨ تعكس التغيرات في حقوق مساهمي مشروع بين تاريخين للميزانية العمومية الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها أو ثروتها خلال الفترة. وفيما عدا للتغيرات الناجمة عن عمليات مع المساهمين التي تبين قدرتهم كمالكين للأسهم مثل (توزيعات حقوق الملكية، إعادة إستلاك المنشأة لحقوق الملكية الأدوات المالية والتوزيعات)، وتكاليف المعاملات التي تتعلق بشكل مباشر بهذه المعاملات، والتغيير الكلي في حقوق الملكية خلال فترة تمثل إجمالي مبلغ الدخل والمصروف، بما في ذلك الأرباح والخسائر، التي تنتج عن أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة (سواء يتم الاعتراف ببند الدخل والمصروف تلك في حساب الربح أو الخسارة أو بشكل مباشر كتغييرات في حقوق الملكية).

٩٩ يتطلب هذا المعيار كافة بنود الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي أو تفسير بخلاف ذلك. وهناك معايير أخرى تتطلب الاعتراف بشكل مباشر بالأرباح والخسائر (مثل فوائد إعادة التقييم والعجز وفروقات معينة في الصرف الأجنبي، الأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الأصول المتاحة للبيع، والمبلغ العائدة على الضريبة الحالية والضريبة (الأجلة) التي يجب الإقرار بها مباشرة في حقوق الملكية، حيث أنه من المهم أن يؤخذ في الاعتبار كافة الأرباح والخسائر عند تقييم التغيرات في المركز المالي للمشروع بين تاريخين لميزانية عمومية فإن هذا المعيار يتطلب جزئيه منفصلة من البيانات المالية لتسلط الضوء على إجمالي أرباح وخسائر المشروع بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في الحقوق.

١٠٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تعديلات بأثر رجعي لتنفيذ التغيرات في السياسات المحاسبية، إلى الحد الممكن، إلا إذا كانت الأحكام الانتقالية في معيار أو تفسير آخر تقتضي خلاف ذلك. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ أيضاً أن تتم عمليات إعادة العرض لتصويب الأخطاء بأثر رجعي، إلى الحد الممكن. ويتم إجراء التعديلات بأثر رجعي وعمليات إعادة العرض بأثر رجعي فيما يتعلق برصيد الأرباح المحتجزة، إلا إذا تطلب معيار أو تفسير معين تحديلاً بأثر رجعي على عنصر آخر في حقوق الملكية. وتقتضي الفقرة ٩٦ (د) الإفصاح في بيان التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التعديل على كل عنصر في حقوق الملكية ينتج بشكل منفصل من التغييرات في السياسات المحاسبية ومن تصويب الأخطاء. ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبدائية للفترة.

١٠١ يمكن تلبية متطلبات الفقرتين ٩٦ و ٩٧ بطرق مختلفة. ولحد الأمثلة على ذلك هو تنسيق من الأعمدة يطابق بين الأرصدة الانتحائية والختامية لكل عنصر في حقوق الملكية. وكبديل لآخر يمكن الإنكفاء بعرض البنود المحددة في الفقرة ٩٦ في بيان التغيرات في حقوق الملكية. وبموجب هذا المنهج، يتم عرض البنود الموصوفة في الفقرة ٩٧ في الإيضاحات.

بيان التدفق النقدي

١٠٢ وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد ومعالجات النقد واحتياجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيانات التدفق النقدي" المتطلبات اللازمة لعرض بيان التدفق النقدي والإيضاحات المتعلقة به.

الإيضاحات

الهيكل

١٠٣ يجب أن تكون الإيضاحات:

- (أ) تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها وفقاً للفقرة ١٠٨-١١٥؛
- (ب) توضح المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي؛ و

(ج) توفر معلومات إضافية التي هي غير مقدمة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

١٠٤ يجب تقديم الإيضاحات، حتى يمكن عرضه بأسلوب منظم. كل بند في صلب الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفق النقدي مع أية معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات.

١٠٥ يتم عادة عرض الإيضاحات حسب للترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المشاريع الأخرى :

(أ) بيان بالإمتثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرة ١٤)؛

(ب) ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة (انظر الفقرة ١٠٨)؛

(ج) معلومات معززة للبنود المعروضة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفق النقدي في نص للترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان؛ و

(د) إيضاحات أخرى تشمل:

(١) الإلتزامات الطارئة (انظر معيار ٣٧) و الإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛ و

(٢) إيضاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي المنشأة (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧).

١٠٦ في بعض الحالات قد يكون من الضروري أو المرغوب فيه تغيير ترتيب بنود معينة ضمن الإيضاحات، فعلى سبيل المثال يمكن وتحديث القيمة العادلة مع المعلومات الخاصة باستحقاقات الأدوات المالية بالرغم من أن الأولى هي إيضاحات لبيان الدخل والأخيرة تتعلق بالميزانية العمومية، ورغم ذلك يتم الاحتفاظ بهيكل منظم للإيضاحات إلى الحد الممكن عملياً.

١٠٧ الإيضاحات تزود معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة كجزئية منفصلة للبيانات المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١٠٨ يجب أن يبين قسم السياسات المحاسبية من إيضاحات البيانات المالية ما يلي :

(أ) أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ و

(ب) كل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم المناسبات للبيانات المالية.

١٠٩ بالإضافة الى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في البيانات المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على إطلاع بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيم القابلة للتحقق، القيمة العادلة أو المبلغ القابل للإسترداد) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية بكاملها، وعندما يكون هنالك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم أصول غير متداولة معينة فإنه يكفي تقديم إشارة لفئات الأصول والإلتزامات التي طبق عليها كل أساس للقياس.

١١٠ عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة تدرس الإدارة فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي عكست بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد بشكل خاص للمستخدمين عندما يتم اختيار تلك السياسات من بدائل مسموح بها في المعايير والتفسيرات. ومن الأمثلة على هذه السياسات الإفصاح عما إذا كان المشارك في مشروع مشترك يعترف بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام التوحيد التناسبي أو أسلوب حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"). وتقتضي بعض المعايير بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الخيارات التي تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التي تسمح بها. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ١٦ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض" الإفصاح عما إذا كان يتم الاعتراف بتكاليف الإقراض مباشرة كمصروف أو تتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصول المؤهلة.

١١١ يجب على كل مشروع النظر في طبيعة عملياته والسياسات التي يتوقع المستخدم أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المشروع، فعلى سبيل المثال يتوقع من جميع منشآت القطاع الخاص الإفصاح عن سياسة محاسبية لضرائب الدخل بما في ذلك الضرائب الموجبة للقبول للإستعمال والالتزامات والأصول الضريبية، وعندما يكون للمشروع عمليات أو معاملات أجنبية هامة أو عمليات بالعملة الأجنبية فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي وإن التحوط لهذه الأرباح والخسائر يكون متوقعا، وفي البيانات المالية الموحدة يتم الإفصاح عن السياسة المستخدمة لتحديد الشهرة وحصة الأقلية.

١١٢ قد تكون السياسة المحاسبية مهمة وذلك بسبب طبيعة عمليات المنشأة حتى ولو لم تكن المبالغ المبينة للفترة الحالية والسابقة مادية، كما أن من المناسب الإفصاح عن سياسة محاسبية لكل سياسة لا تغطيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية إلا أنها مختارة ومطبقة حسب المعيار ٨.

١١٣ توضح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (انظر الفقرة ١١٦)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

١١٤ في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تطلق الإدارة أحكاما متنوعة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، ويمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. على سبيل المثال، تطلق الإدارة الأحكام في تحديد ما يلي:

- (أ) ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛
- (ب) متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمكافآت للهامة لملكية الأصول المالية وأصول الإيجار إلى منشآت أخرى؛
- (ج) ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي، في جوهرها، ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات؛ و
- (د) ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة إلى أن المنشأة ذات الأغراض الخاصة مسيطر عليها من قبل المنشأة.

١١٥ تقتضي معايير أخرى بعض الإفصاحات التي يتم تقديمها وفقا للفقرة ١١٣. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ٢٧ من المنشأة الإفصاح عن الأسباب التي من أجلها لا تشكل حصة ملكية المنشأة سيطرة، فيما يتعلق بجهة مستمر بها ليست عبارة عن شركة تابعة على الرغم من أن أكثر من نصف حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة فيها مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة. ويقتضي المعيار ٤٠ الإفصاح عن المعايير التي تضعها المنشأة لتمييز الاستثمارات المقاربة عن الممتلكات التي يشغلها المالك وعن الممتلكات المحفوظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمرا صعبا.

المصادر الرئيسية لعدم موثوقية التقديرات

١١٦ على المنشأة أن تفصح في الإفصاحات عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير التي تنطوي على مخاطر كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات ضمن السنة المالية القادمة. وفيما يتعلق بتلك الأصول والالتزامات، تتضمن الإفصاحات تفاصيل عما يلي:

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) مبالغها المسجلة كما في تاريخ الميزانية العمومية.

١١٧ يتطلب تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والالتزامات تقديرا لأثر الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخرا والتي تستخدم لقياس الأصول والالتزامات التالية، تعد التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبالغ القابل للإسترداد لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، وأثر التقادم التقني على المخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعاوى القضائية الجارية، والالتزامات مدافع الموظفين طويلة الأجل مثل التزامات التقاعد. وتتضمن هذه التقديرات افتراضات بشأن هذه البنود مثل تعديل المخاطرة للتلفقات النقدية أو أسعار الخصم المستخدمة، والتغير المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

١١٨ ترتبط الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير المفصّل عنها وفقا للفقرة ١١٦ بالتقديرات التي تقتضي أكثر لحكام الإدارة صعوبة أو ذاتية أو تعقيدا. وفي حين يرتفع عدد المتغيرات والافتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي الممكن للشكوك، تصبح تلك الأحكام أكثر ذاتية وتعقيدا، وتزداد عادة وفقا لذلك احتمالية التعديل المادي المترتب على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات.

١١٩ لا تُطلب الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦ للأصول والالتزامات المصحوبة بمخاطرة كبيرة تتمثل في إمكانية تغير مبالغها المسجلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية، إذا كان يتم قياسها، في تاريخ الميزانية العمومية، بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخرا (يمكن أن تتغير قيمها العادلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية لكن هذه التغيرات لا تنتج من الافتراضات أو المصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية).

١٢٠ يتم عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦ بطريقة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم الأحكام التي تصدرها الإدارة حول المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير. وتختلف طبيعة وحجم المعلومات المقدمة وفقا لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات التي يتم القيام بها:

(أ) طبيعة الافتراض أو الشكوك الأخرى في التقدير؛

- (ب) حسابية المبالغ المسجلة تجاه الأساليب والإفترضات والتقديرات التي تشكل أساس حسابها، بما في ذلك أساليب الحساسية؛
- (ج) الحل المتوقع للشكوك ونطاق المخرجات الممكنة بشكل معقول خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة للأصول والالتزامات المتأثرة؛ و
- (د) تفسير التغييرات التي يتم إدخالها على الإفترضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا بقيت مسألة الشكوك قائمة دون حل.

١٢١ من الضروري الإفصاح عن المعلومات أو التقديرات المتعلقة بالميزانية عند تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦.

١٢٢ عندما لا يكون من العملي الإفصاح عن نطاق الآثار الممكنة لافتراض رئيسي ما أو مصدر رئيسي آخر للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، تصحح المنشأة أنه من الممكن بشكل معقول، على أساس المعرفة القائمة، أنه قد تتطلب المخرجات ضمن السنة المالية التالية التي تختلف عن الإفترضات إجراء تعديل مادي على المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تصحح المنشأة عن طبيعة والمبلغ المسجل للأصل أو الالتزام المحدد (أو صنف من الأصول والالتزامات) المتأثر بالإفترض.

١٢٣ إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٣ حول أحكام الإدارة التي تصدرها في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة لا تتعلق بالإفصاحات عن المصادر الرئيسية للشكوك في التقدير الواردة في الفقرة ١١٦.

١٢٤ وتتطلب معايير أخرى الإفصاح عن بعض الإفترضات الرئيسية التي تقتضيها خلافاً لذلك الفقرة ١١٦، على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح، في ظروف محددة، عن الإفترضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على أصناف المخصصات. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن الإفترضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم تسجيلها بالقيمة العادلة. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإفصاح عن الإفترضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للبيود المعد تقييمها من الممتلكات والمصانع والمعدات.

رأس المال

١٢٤ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم أهداف وسياسات المنشأة وأساليبها لإدارة رأس المال.

١٢٤ب لاإمتثال للفقرة ١٢٤ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- (١) المعلومات الكمية الخاصة بأهدافها وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال، بما في ذلك ما يلي (ولكن غير مقتصرة عليه):
 - (١) وصف لما تكثيره كراس مال؛
 - (٢) عندما تكون المنشأة خاضعة لمتطلبات خاصة لرأس مال مفروضة خارجياً، طبيعة هذه المتطلبات في إدارة رأس المال؛ و
 - (٣) كيفية تحقيق أهدافها الخاصة بإدارة رأس المال.

(ب) بيانات كمية ملخصة لما تكثيره كراس مال، وبعض المنشآت تعتبر بعض الالتزامات المالية (على سبيل المثال بعض أشكال الدين الثنائي) أنها جزء من رأس المال وبعض المنشآت تعتبر رأس

المال أنه يستثنى بعض العناصر المكونة لحقوق الملكية (على سبيل المثال العناصر المكونة للناجمة من تحويلات التفتق النقدي).

(ج) أية تغيرات في (أ)، (ب) عن الفترة السابقة.

(د) ما إذا امتثلت خلال الفترة لأية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجيا تكون خاضعة لها.

(هـ) عندما لا تمتثل المنشأة للمتطلبات الخاصة برأس المال المفروضة خارجيا، النتائج التي ترتبت على عدم الامتثال.

مستكون هذه الإفصاحات بناء على المعلومات التي تم تزويدها داخليا لموظفي الإدارة العليا للمنشأة.

١٢٤ ج يمكن للمنشأة إدارة رأس المال بعدد من الطرق وتكون خاضعة لعدد من متطلبات رأس المال المختلفة، فعلى سبيل المثال يمكن لتجميع شركات كبيرة متعددة النشاطات أن يشمل منشآت تقوم بالنشطة التأمين والأنشطة المصرفية، ويمكن لهذه المنشآت كذلك العمل في اختصاصات متعددة، وعندما لا يقدم الإفصاح الكلي عن متطلبات رأس المال وكيفية إدارة رأس المال معلومات نافعة أو يشوه فهم مستخدم البيانات المالية لموارد رأس المال للمنشأة فإن على المنشأة الإفصاح عن معلومات مفصلة لكل مطلب خاص برأس المال تكون المنشأة خاضعة له.

إفصاحات أخرى

١٢٥ تلصق المنشأة عما يلي في الإفصاحات:

(أ) مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على أصحاب حقوق الملكية خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم؛ و

(ب) مبلغ أية أرباح أسهم متتارة تراكمية غير معترف بها.

١٢٦ تلصق المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

(أ) مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفا عن المكتب المسجل)؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة ونشاطاتها الرئيسية؛ و

(ج) اسم للشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة.

تاريخ النفاذ

١٢٧ تطبق المنشأة هذا المعيار للفرات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، فبالتالي ينبغي أن تلصق عن تلك الحقيقة.

١٢٧ على المنشأة تطبيق التعديل في الفقرة ٩٦ للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين -المكسب والخصم الإكراهية، الخطط الجماعية والإفصاحات لفترة أكر فبالتالي يجب تطبيق ذلك التعديل لتلك الفترة الأكر.

١٢٧ ب على المنشأة تطبيق متطلبات الفقرات ١١٢٤ - ١٢٤ ج للـفـتـرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ١٩٩٧)

١٢٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" للمنقح عام ١٩٩٧.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفتـرات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جوفز	نائب الرئيس
ماري إي يارث	
هانز-جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنزينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفرّي وايتفيلتون	
كيتسومي يامادا	

مصادقة المجلس على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ١

تمت الموافقة على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية - إفصاحات رأس المال " لإصدارها من قبل ثلاثة عشر عضواً من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر ويظهر الرأي المعارض للسيد جيمس جيه ليسنرينغ بعد أسبوعين الإمتتاج.

مير ديفيد تويدي

الرئيس

توماس إي جونز

نائب الرئيس

ماري إي بارت

هانز - جورج برونز

أنتوني تي كوب

روبرت بي جارنيت

جبلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسنرينغ

وارن جيه ماكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جيوغري وايتنغتون

تاتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات

معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معيار المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. ويتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنقادات التي أثّرت حول المعيار من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١، لا ينفّض أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١ التي لم يعد المجلس النظر فيها. ولم يتم التطرق لقضايا متنوعة تتعلق بعرض بيان الدخل في المعيار وإرشادات للتنفيذ بسبب مشروع المجلس الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير والتفسيرات

إستنتاج ٤ أتلحت الفقرة ١٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ للمنشأة الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في تفسير ما هي أكثر الظروف ندرة عندما تتوصل الإدارة إلى أن الإنمئثال لمتطلب معين في معيار ما قد يكون مضللاً، وعليه يكون ذلك الإبتعاد عن تبني المتطلب ضرورياً لتحقيق عرض عادل". وعندما يحدث مثل هذا الإبتعاد، تقتضي الفقرة ١٣ إقصاها شاملاً عن الحقائق والظروف المحيطة به والمعاملة التي يتم تبنيها.

إستنتاج ٥ قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٣ من هذا المعيار أنه حتى تعرض البيانات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتكفّات النقدية لمنشأة ما، فإنها يجب أن تمثل بصدق لأثار المعاملات والأحداث الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بالأصول والإنترامات والدخل والمصاريف الواردة في إطار إعداد وعرض البيانات المالية.

استنتاج ٦ قرر المجلس أن يحصر الحالات التي تبتعد فيها المنشأة عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما بالظروف الأكثر ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال للمتطلب في معيار ما يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية للوارد في الإطار. وتتنص الإرشادات حول هذا المعيار أن بند المعلومات يتعارض مع هدف للبيانات المالية عندما لا يمثل بصدق المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى التي يقصد عرضها أو يتوقع منه بشكل معقول عرضها، وبالتالي من المحتمل أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية.

استنتاج ٧ تقدم هذه التعديلات إطاراً تقوم من خلاله المنشأة بتقييم كيفية عرض آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل عادل، وما إذا كانت نتيجة الإمتثال مع متطلب معين في معيار أو تفسير ما تكون مضللة جداً بحيث لا يتحقق عرضاً عادلاً.

استنتاج ٨ درس المجلس ما إذا كان ينبغي أن يخلو المعيار من أي نص يتعلق بالإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعارض المجلس ذلك التغيير، مشيراً إلى أن مثل هذا التغيير يجرده من قدرته على تحديد المعايير التي ينبغي بموجبها أن تحدث حالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

استنتاج ٩ إن الإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما عندما يعتبر ضرورياً لتحقيق عرض عادل يتعارض مع الإطار التنظيمي في بعض الاختصاصات. وبأخذ المعيار المنع بين الاعتبار الأطر التنظيمية المختلفة التي تتعلق بحالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في معايير المحاسبة في الاختصاصات المختلفة التي تقوم فيها المنشآت بإعداد البيانات المالية، وبقتضي هذا المعيار من المنشأة، عندما تلبي ظروفها المعايير المحددة في الفقرة "استنتاج ٦" فيما يخص الإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما، أن تقوم بما يلي:

(أ) عندما يقتضي الإطار التنظيمي ذو الصلة، أو لا يحظر خلافاً لذلك، الإبتعاد عن تبني متطلب معين، يطلب من المنشأة أن تقوم بذلك الإبتعاد وتقدم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٨ من المعيار؛ و

(ب) عندما يحظر الإطار التنظيمي ذو الصلة الإبتعاد عن تبني متطلب معين، يُطلب من المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تقليل الجوانب المضللة الواضحة للإمتثال من خلال تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٢١ من المعيار.

يمكن هذا التعديل للمنشآت من الإمتثال لمتطلبات المعيار عندما يحظر الإطار التنظيمي ذو الصلة الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في معايير المحاسبة، في حين يحافظ على المبدأ الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشآت إلى أقصى حد ممكن ضمان أن تقدم البيانات المالية عرضاً عادلاً.

استنتاج ١٠ بعد دراسة الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، أضاف المجلس متطلباً إلى المعيار في الفقرة ١٩ يقضي الإفصاح عن أثر الإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة على البيانات المالية للفترة الحالية. ويكون هذا الإفصاح، قد لا يدرك مستخدمو البيانات المالية للخاصة بالمنشأة الآثار المستمرة لحالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في فترة سابقة.

إستنتاج ١١ فيما يتعلق بالمعايير الصارمة الخاصة بالإبتعاد عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما، يتضمن المعيار افتراضاً قابلاً للتحض يقضي بأنه إذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب، فإن امتثال المنشأة مع المتطلب أن يكون مضللاً جداً بحيث يعارض مع هدف البيانات المالية الوارد في الإطار.

نتائج الأنشطة التشغيلية

إستنتاج ١٢ يحذف المعيار المتطلب الوارد في النسخة السابقة الذي يقضي بالإفصاح عن نتائج الأنشطة التشغيلية كبنء مطر في متن بيان الدخل. لا يتم تحديد "الأنشطة التشغيلية" في المعيار، وقرر المجلس أن لا يقتضي الإفصاح عن بند غير محدد.

إستنتاج ١٣ يدرك المجلس أن المنشأة قد تختار الإفصاح عن نتائج الأنشطة التشغيلية، أو بند مطر مشابه، على الرغم من أن هذا المصطلح غير محدد. وفي مثل هذه الحالات، يشير المجلس إلى أنه ينبغي على المنشأة ضمان أن يمثل المبلغ المفصح عنه الأنشطة التي تعتبر عادة "تشغيلية". ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر استثناء البنوء ذات الطبيعة التشغيلية من نتائج الأنشطة التشغيلية، حتى لو كان ذلك في شكل ممارسة صناعية، أمراً مضللاً ويضعف من قابلية مقارنة البيانات المالية. على سبيل المثال، يكون من غير المناسب أن يتم استثناء البنوء التي ترتبط بشكل واضح بالعمليات (مثل تخفيض قيمة المخزون ومصاريف إعادة الهيكلة وتغيير المواقع) لأنها تحدث بشكل غير منتظم أو غير متكرر أو لأنها غير عادية من حيث المبلغ. وبشكل مماثل، لا يكون من الملائم استثناء البنوء على أساس أنها لا ترتبط بتدفقات نقدية، مثل مصاريف الإستهلاك والإطفاء.

البنوء غير الاعتيادية

إستنتاج ١٤ تقتضى معيار المحاسبة لدولي ٨/أرباح وخسائر الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات و "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أن يتم الإفصاح عن البنوء غير الاعتيادية في متن بيان الدخل بشكل منفصل عن الربح والخسارة من الأنشطة العادية (الفقرة ١٠). وتورد الفقرة ٦ من ذلك المعيار تعريف "البنوء غير الاعتيادية" على أنها: "الدخل أو المصاريف التي تنشأ من الأحداث أو المعاملات التي تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة والتي لا يتوقع بالتالي أن تحدث بشكل متكرر أو منتظم".

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء مفهوم البنوء غير الاعتيادية من معيار المحاسبة لدولي ٨ ومنع عرض بنوء الدخل والمصروف كبنوء غير اعتيادية في بيان الدخل والإيضاحات. لذلك، ووفقاً للمعيار المنقح، لا يتم عرض أية بنوء للدخل والمصروف على أنها ناتجة من خارج الأنشطة العادية للمنشأة.

إستنتاج ١٦ ناقش البعض في ردهم على مسودة العرض أنه ينبغي عرض البنوء غير الاعتيادية في عنصر منفصل من بيان الدخل لأنها تختلف بشكل واضح عن جميع بنوء الدخل والمصروف الأخرى، ولأن هذا العرض يبرز لمستخدمي البيانات المالية بنوء الدخل والمصروف التي ينبغي أن تلقى الإهتمام الأقل عند التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة.

استنتاج ١٧ قرر المجلس أن البنود التي يتم التعامل معها على أنها غير اعتيادية تنتج عن مضاطر العمل العادية التي تولدها المنشأة ولا تضمن العرض في عنصر منفصل من بيان الدخل. وينبغي أن تحدد طبيعة أو وظيفة المعاملة أو غيرها من الأحداث، فضلاً عن تكرارها، عرضها في بيان الدخل. إن البنود المصنفة حالياً على أنها غير اعتيادية هي فقط مجموعة فرعية من بنود السجل والمصروف التي يمكن أن تضمن الإقصاح لمساعدة المستخدمين في التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة.

استنتاج ١٨ يؤدي إلغاء فئة البنود غير الاعتيادية إلى إلغاء الحاجة إلى الفصل الإعتباطي بين لئار الأحداث الخارجية ذات العلاقة - التي يتكرر بعضها وبعضها الآخر لا يتكرر - على ربح أو خسارة منشأة ما لفترة زمنية معينة. على سبيل المثال، كان من الممكن أن تكون لتخصيصات الإعتباطية ضرورة لتقدير الأثر المالي لزلزال ما على ربح أو خسارة المنشأة إذا حدث خلال تدهور دوري رئيسي في النشاط الاقتصادي. بالإضافة إلى ذلك، تتطلب الفقرة ٨٦ من المعيار الإقصاح عن طبيعة ومبلغ البنود العادية للدخل والمصروف.

حقوق الأقلية

استنتاج ١٩ يقتضي المعيار أن يتم عرض "الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم" في متن بيان الدخل وفقاً للفقرة ٨٢. وينبغي عرض هذه المبالغ كتخصيصات للربح أو الخسارة، وليس كبنود للدخل أو المصروف. وتم إضافة متطلب مشابه في بيان التغيرات في حقوق الملكية في الفقرة ٩٦ (ج) من المعيار. وتتسجم هذه التغيرات مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المنقح "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، الذي يقتضي أن يتم في الميزانيات العمومية الموحدة عرض حقوق الأقلية ضمن حقوق الملكية لأنها لا تأتي تعريف الإلزام في الإطار.

أثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية على تصنيف الإلزامات

استنتاج ٢٠ تضمنت الفقرة ٦٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ ما يلي:
ينبغي على المنشأة أن تتابع تصنيف إلتزاماتها طويلة الأجل التي تنطوي على لئدة كالتزامات غير متداولة، حتى عندما تستحق التسوية خلال لئى عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية إذا:

- (أ) كانت المدة الأصلية لفترة لئلول من لئى عشر شهراً؛
- (ب) كانت تدوي المنشأة إعادة تمويل الإلتزام على لئلس طويل الأجل؛ و
- (ج) تم دعم تلك لئنية بالتأقية لإعادة التمويل أو إعلاء جدولة اللئفات يتم إكمالها قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

استنتاج ٢١ نصت الفقرة ٦٥ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ على ما يلي:

تتضمن بعض اتفاقيات الإقراض تعهدات من قبل المقرض (مولئيق) تؤدي إلى أن يصبح الإلتزام مستحق الدفع عند الطلب إذا تم الإخلال بشروط معينة تتعلق بالمركز المالي للمقرض. وفي هذه الظروف، يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول فقط في الحالات التالية:

- (أ) عندما يوافق المقرض، قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، على عدم المطالبة بالدفع نتيجة الإخلال؛ و
- (ب) عندما لا يكون من المحتمل أن تحدث إخلالات أخرى خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج ٢٢ قام المجلس بدراسة المتطلبات الواردة في الفقرتين ٦٢ و ٦٥ وتوصل إلى أن إعادة التمويل، أو الحصول على تنازل عن حق المقرض في طلب الدفع، الذي يحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية لا ينبغي أن يؤخذ بعين الإعتبار عند تصنيف الإلتزام.

استنتاج ٢٣ اقترحت مسودة العرض التعديلات التالية:

(أ) تعديل الفقرة ٦٢ لتحديد أنه لا ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأجل المستحق تسويته خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية كالإلتزام غير متداول بسبب اكتمال اتفاقية إعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية. لا يؤثر هذا التعديل على تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول عندما تملك المنشأة، بموجب بنود تسهيلات قرض قائم، حرية الاختيار بين إعادة التمويل أو تأجيل لإلتزاماتها لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) تعديل الفقرة ٦٥ لتحديد أنه ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأجل المستحق دفعه عند الطلب بسبب إخلال المنشأة بشروط اتفاقية القرض الخاصة بها على أنه إلتزام متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى لو وافق المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. لكن إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها طلب الدفع المباشر، يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا استحق للتسوية، دون ذلك الإخلال باتفاقية القرض، بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية:

(١) تعمل المنشأة على تقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو

(٢) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

استنتاج ٢٤ لم يوافق البعض على هذه الإقتراحات. ولقدوا تصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول وفقا لما إذا كان يتوقع استخدام الأصول المتداولة للمنشأة، بدلا من التركيز على تصنيفه على أساس تاريخ استحقاقه وما إذا كان قابلا للاستدعاء في تاريخ الميزانية العمومية. ومن وجهة نظرهم، يوفر هذا معلومات أكثر ملائمة عن الأثر المستقبلي للإلتزام على توقيت تكافؤات موارد المنشأة.

إستنتاج ٢٥ على الرغم من ذلك، قرر المجلس أن المناقشات التالية لتغيير الفقرتين ٦٣ و ٦٥ من النسخة السابقة من المعيار كانت أكثر إقناعاً:

(أ) إن إعادة تمويل الالتزام بعد تاريخ الميزانية العمومية لا يؤثر على سيولة وملاءة المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية، والتي ينبغي أن تعكس تقاريرها للقرابات للتعاقبية مسارية المقبول في ذلك التاريخ. لذلك فإن إعادة التمويل يعتبر حدثاً لا يؤدي إلى تعديل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" ولا ينبغي أن يؤثر على عرض الميزانية العمومية للمنشأة.

(ب) من غير المنطقي أن يتم تبني المعيار بأن التصنيف "غير المتداول" للإلتزامات قصيرة الأجل المتوقع تأجيلها لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية يعتمد على ما إذا كان للتأجيل حسب اختيار المنشأة، كما يعد من غير المنطقي أيضاً أن يتم فيما بعد تقديم استثناء يركز على إعادة التمويل للحصول بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) ضمن الظروف الموضحة في الفقرة ٦٥، وما لم يتم المقرض بالتنازل عن حقه في طلب الدفع المباشر أو بمنح فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال باتفاقية القرض، يكون الوضع المالي للمنشأة في تاريخ الميزانية العمومية أنها لا تملك الحق المطلق لتأجيل الدفع، على أساس بنود اتفاقية القرض. وبخلاف منح التنازل أو فترة المهلة من بنود اتفاقية القرض. لذلك لا يغير حصول المنشأة على تنازل أو فترة مهلة تصل على الأقل إلى اثني عشر شهراً من المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، من طبيعة الإلتزام إلى إلتزام غير متداول حتى حدوثه.

إستنتاج ٢٦ يتضمن المعيار المنقح التعديلات المقترحة في مسودة العرض، بالإضافة إلى تغيير واحد. ويرتبط التغيير بتصنيف القرض طويل الأجل عندما يقوم المقرض، في تاريخ الميزانية العمومية، بمنح فترة مهلة يمكن أن يتم خلالها تقويم الإخلال باتفاقية القرض ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر للقرض.

إستنتاج ٢٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تصنيف مثل هذا القرض على أنه غير متداول إذا استحق تسويته، دون وجود إخلال، خلال اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية و:

- (أ) أن تقوم المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو
- (ب) عندما يتم لتصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج ٢٨ بعد دراسة الملاحظات المبتلثة بشأن مسودة العرض، قرر المجلس أن حصول أو ترجيح حصول تقويم الإخلال بعد تاريخ الميزانية العمومية بعد غير ذي صلة بالشروط للقائمة في تاريخ الميزانية العمومية. ومن أجل أن يتم تصنيف القرض على أنه غير متداول، يتطلب المعيار المنقح وجوب أن تنتهي فترة المهلة خلال اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية (انظر للفقرة ٦٦). لذلك، يعد الشرطان "أ" و "ب" في الفقرة "إستنتاج ٢٧" غير لازمين.

إستنتاج ٢٩ كما درس المجلس المنقضات التي تفيد بأنه إذا تم تقديم فترة مهلة لتقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل قبل تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي تصنيف القرض على أنه غير متداول بغض النظر عن طول فترة المهلة. وترتكز هذه المنقضات على وجهة نظر مفادها أنه لا يكون للمقرض في تاريخ الميزانية العمومية حق قانوني غير مشروط بطلب الدفع قبل تاريخ الإستحقاق الأصلي (أي إذا قامت المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة، يحق لها دفع القرض في تاريخ الإستحقاق الأصلي). إلا أن المجلس توصل إلى أنه ينبغي على المنشأة تصنيف القرض على أنه غير متداول فقط إذا كانت تتمتع بحق غير مشروط لتأجيل تسوية القرض خلال اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية. ويركز هذا المعيار على الحقوق القانونية للمنشأة بدلا من الحقوق القانونية للمقرض.

الإفصاح عن الأحكام التي تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة

إستنتاج ٣٠ يقتضي المعيار المنفتح الإفصاح عن الأحكام، بعدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، التي تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكبر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (انظر الفقرة ١١٢). وكمثال على هذه الأحكام كيفية تحديد الإدارة لما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وقرر المجلس أن الإفصاح عن الأكثر أهمية من هذه الأحكام يُمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيفية تطبيق السياسات المحاسبية بشكل أفضل وإجراء المقارنات بين المنشآت فيما يتعلق بالأساس الذي تستند إليه الإدارات في إصدار هذه الأحكام.

إستنتاج ٣١ وإشارات والملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أن الهدف من الإفصاح المقترح كان غير واضح. وبناء على ذلك قام المجلس بتعديل الإفصاح بشكل واضح لاستثناء الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (التي تشكل موضوع الإفصاح في الفقرة ١١٦ من المعيار المنفتح). وقام المجلس بإضافة أربعة أمثلة أخرى من أنواع الأحكام المفصّل عنها (انظر الفقرتين ١١٤ و ١١٥).

الإفصاح عن المصادر الأساسية للشكوك في التقدير

إستنتاج ٣٢ يقتضي المعيار المنفتح الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي تتعلق بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، والتي تنطوي على مخاطرة كبيرة بإجراء تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية. فيما يتعلق بتلك الأصول والإلتزامات، تتضمن الإفصاحات المقترحة تفاصيل ما يلي:

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) ومبلغها الممّجل كما في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ١١٦).

إستنتاج ٣٣ يقتضي تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات تقدير آثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخرا المستخدمة لقياس الأصول والإلتزامات التالية، تعتبر التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبلغ القابل للإسترداد لفئات الممتلكات والمصالح والمعدات، ولأثر التآكل التقني للمخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعوى

القضائية قيد التنفيذ، وإلتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إلتزامات التقاعد. وتنطوي هذه التقديرات على افتراضات تتعلق ببند معينة مثل تعديل المخاطر للتخففات النقدية أو معدلات الخصم المستخدمة، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى. وبغض النظر عن دقة المنشأ في تقدير المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الخاضعة لشكوك التقدير الهامة في تاريخ الميزانية العمومية، لا يوفر الإبلاغ عن تقديرات البنود في الميزانية العمومية معلومات حول الشكوك في التقدير المرتبطة بقياس تلك الإلتزامات والأصول والمطلوبات الضمنية لتلك الشكوك الخاصة ببيع أو خسارة الفترة.

إستنتاج ٣٤ وينص الإطار على أن "قرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييما لقدرة المنشأة على توليد النقد والتدف المعادل وقت هذا للتوليد ومدى تكديده. وقرر المجلس أن الإفصاح عن المعلومات حول الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية يحرز من ملائمة وموثوقية وإتقالية فهم المعلومات المبلغ عنها في البيانات المالية. وترتبط هذه الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير بالتقديرات التي تتطلب أحكام الإدارة الأكثر صعوبة أو ذاتية أو تعقيدا. لذلك يتم إجراء الإفصاح وفقا للفقرة ١١٦ من المعيار المنقح فيما يتعلق بعدد قليل من الأصول والإلتزامات (أو ثلاث منها).

إستنتاج ٣٥ اقترحت مسودة العرض الإفصاح عن بعض "مصادر الشكوك في القياس". وفي ضوء الملاحظات المستلمة التي أشارت إلى عدم وضوح الهدف من هذا الإفصاح، قرر المجلس ما يلي:

- (أ) تعديل موضوع ذلك الإفصاح إلى "مصادر الشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية"؛ و
(ب) التوضيح في المعيار المنقح أن الإفصاح لا ينطبق على الأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة التي تركز على أسعار السوق للمحظة مؤخرا (انظر الفقرة ١١٩ من المعيار).

إستنتاج ٣٦ عندما يتم قياس الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق للمحظة مؤخرا، لا تنتج التغييرات المستقبلية في المبالغ المسجلة من استخدام التقديرات لقياس الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. إن استخدام أسعار السوق للمحظة لقياس الأصول أو الإلتزامات يقلل من الحاجة إلى التقديرات في تاريخ الميزانية العمومية. وتعكس أسعار السوق بشكل صحيح القيم العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أن أسعار السوق المستقبلية يمكن أن تكون مختلفة. إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو عكس القيمة العادلة في تاريخ القياس وليس للتنبؤ بقيمة مستقبلية ما.

إستنتاج ٣٧ لا يحدد المعيار المنقح شكلا أو تفصيلا معينا للإفصاحات. إذ تختلف الظروف من منشأة إلى أخرى، وهناك عدة وجوه لطبيعة الشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية. ويحدد المعيار المنقح نطاق الإفصاحات بالبنود التي تنطوي على مخاطرة كبيرة بإجراء تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية. وكلما كانت الفترة المستقبلية التي يرتبط بها الإفصاح أطول، كلما كان نطاق البنود المؤهلة للإفصاح أوسع، وكلما كانت الإفصاحات التي يمكن إجراؤها حول أصول أو إلتزامات معينة أقل تحديدا. إن وجود فترة أطول تتجاوز السنة المالية التالية قد تؤدي إلى حجب المعلومات الأكثر ملائمة مع الإفصاحات الأخرى.

معيار الإعفاء من المتطلبات

إستنتاج ٣٨ حددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ أنه عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يكن من العملي القيام بذلك (الفقرة ٤٠). ومن غير العملي تطبيق مطلب معين عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل الجهود اللازمة لتحقيق ذلك.

إستنتاج ٣٩ اقترحت مسودة العرض معياراً مختلفاً للإعفاء من متطلبات معينة. وفيما يخص إعادة تصنيف المبالغ للمقارنة، وللمتطلب الجديد المقترح للإفصاح عن الافتراضات الرئيسية والمصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية (التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج ٣٢ - إستنتاج ٣٧")، اقترحت مسودة العرض أن يكون معيار الإعفاء هو أن تطبيق المتطلبات يؤدي إلى نشوء تكلفة أو جهد غير ملائم.

إستنتاج ٤٠ في ضوء الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء المرتكز على تقدير الإدارة للتكلفة أو الجهد غير الملائم هو ذاتي جداً لأن يتم تطبيقه بشكل منسجم من قبل المنشآت المختلفة. وعلاوة على ذلك، قرر المجلس أن موازنة للتكاليف والمنافع هي أحد مهام المجلس عند قيامه بوضع متطلبات المحاسبة بدلاً من كونها أحد مهام المنشآت عند قيامها بتطبيق تلك المتطلبات. لذلك، قرر المجلس الاحتفاظ بمعيار "عدم إمكانية للتطبيق" للإعفاء المبين في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١. ويؤثر هذا على الإعفاءات المبينة في الفقرات ٣٨-٤٠ والفقرة ١٢٢ من المعيار المنقح. إن مبدأ عدم إمكانية للتطبيق هو المبدأ الوحيد الذي ترد على أساسه إعفاءات محددة في المعايير والتفسيرات من تطبيق متطلبات محددة عندما يكون أثر تطبيقها مادياً.

الإفصاحات عن رأس المال

إستنتاج ٤١ في يوليو ٢٠٠٤ نشر المجلس مسودة العرض - م ٧ع "الألوات المالية: الإفصاحات"، وكجزء من المشروع نظر للمجلس فيما إذا كان يجب عليه طلب الإفصاحات عن رأس المال.

إستنتاج ٤٢ إن مستوى رأس مال المنشأة وكيفية إدارتها لرأس المال هما عاملان هامين على المستخدمين لأحدهما في الاعتبار عند تقييم إطار المخاطرة للمنشأة وادرتها على تحمل الأحداث العكسية غير المتوقعة، كما أن مستوى رأس المال قد يؤثر كذلك على قدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم، وتبني لذلك اقترحت مسودة العرض م ٧ع إجراء إفصاحات عن رأس المال.

إستنتاج ٤٣ في مسودة العرض م ٧ع قرر المجلس أنه يجب عليه تحديد متطلباته الخاصة بالإفصاحات عن رأس المال للمنشآت الخاضعة لمتطلبات خارجية لرأس المال (على سبيل المثال المتطلبات التنظيمية لرأس المال التي وضعها التشريع أو تنظيم آخر)، ويحتد المجلس أن المعلومات الخاصة برأس المال ناعمة لجميع المنشآت كما نظيره حقيقة أن بعض المنشآت وضعت متطلبات داخلية خاصة برأس المال، وتم وضع قواعد لبعض الصناعات. أشار المجلس إلى أنه لا يقصد كم إفصاحات رأس المال أن تحل محل الإفصاحات التي يتطلبها واضعو الأنظمة، كما أشار المجلس إلى أنه يجب عدم اعتبار البيانات المالية بديلاً عن الإفصاحات لوضعي الأنظمة (والتي قد لا تتوفر لجميع المستخدمين) لأن وظيفة الإفصاحات التي تتم لواضعي الأنظمة قد تختلف عن تلك التي تتم للمستخدمين الآخرين، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه يجب طلب معلومات عن

رأس المال من جميع المنشآت لمنفعتها لمستخدمي البيانات المالية ذات الأغراض العامة، وتبعا لذلك لم يفرق المجلس بين المتطلبات للمنشآت الخاضعة للأنظمة والمنشآت غير الخاضعة للأنظمة.

٤٤ **إستنتاج** ٤٤ تعامل لبعض المستجيبين في رددهم على مسودة العرض م ع٧ عن مدى ملاءمة إصلاحيات رأس المال في معيار يتناول إصلاحيات تتعلق بالأنوآت المالية، وأشار المجلس إلى أن رأس مال المنشأة لا يتعلق فقط بالأنوآت المالية، ولذلك فإن إصلاحيات رأس المال أكثر ملاءمة بشكل عام، وتبعا لذلك أدخل المجلس هذه الإصلاحيات في معيار المحاسبة الدولي ١ وليس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧/الأنوآت المالية: الإصلاحيات، وهو المعيار الناجم من مسودة العرض ٧.

٤٥ **إستنتاج** ٤٥ قرر للمجلس كذلك أن قرار المنشأة تبني التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١ يجب أن يكون مستقلا عن قرار المنشأة تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، وأشار للمجلس كذلك إلى أن إصدار تعديل منفصل يسهل تقارير التبنّي المنفصلة.

أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال

٤٦ **إستنتاج** ٤٦ قرر المجلس أن الإصالح عن رأس المال يجب وضعه في سياق مناقشة أهداف وسياسات المنشأة وأساليبها لإدارة رأس المال، ويعود ذلك إلى أن المجلس يعتقد أن هذه المناقشة توصل معلومات هامة عن إستراتيجية رأس المال للشركة وتوفر السياق للإصلاحيات الأخرى.

٤٧ **إستنتاج** ٤٧ نظر المجلس فيما إذا كان المنشأة أن يكون لها رأي حول رأس المال الذي يختلف عما هو معروف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه حقوق ملكية، وأشار المجلس إلى أنه، لأغراض هذا الإصالح بالرغم من أنه كثيرا ما يعتبر رأس المال أنه مساو لحقوق الملكية كما هي معرفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنه من الممكن كذلك أن يشمل أو يستثني بعض العناصر المكونة، وأشار المجلس كذلك إلى أنه يقصد بهذا الإصالح أن يوفر للمنشآت الفرصة لبيان كيفية النظر إلى العناصر المكونة لرأس المال الذي تديره إذا كان ذلك مختلفا عما تعرفه للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنه حقوق ملكية.

متطلبات رأس المال المفروضة خارجيا

٤٨ **إستنتاج** ٤٨ نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه طلب الإصالح عن أية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجيا، ومن الممكن أن تكون هذه المتطلبات الخاصة برأس المال ما يلي:

- (أ) مطلب شامل للقطاع يجب على جميع المنشآت فيه الإمتثال له١ و
- (ب) مطلب خاص بالمنشأة مفروض على منشأة معينة من قبل إدارتها الحكيمه لو منظم آخر.

٤٩ **إستنتاج** ٤٩ أشار المجلس إلى أن بعض القطاعات والبلدان لها متطلبات رأس مال على نطاق القطاع، وأخرى ليس لها هذه المتطلبات، وبذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن لا يطلب الإصالح عن متطلبات على نطاق القطاع أو الإمتثال لهذه المتطلبات، لأن هذا الإصالح لن يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين مختلف المنشآت أو بين المنشآت المتماثلة في بلدان مختلفة.

٥٠ **إستنتاج** ٥٠ توصل المجلس إلى أن الإصالح عن وجود ومستوى متطلبات خاصة برأس المال يعتبر معلومات هامة للمستخدمين لأنه يعطهم بتقييم الجهة المنظمة للمخاطرة، وهذا الإصالح من شأنه أن يحسن للشفافية وانضباط السوق.

إستنتاج ٥١ غير أن المجلس أشار إلى الحجج التالية ضد طلب الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة:

(أ) من الممكن أن يعتمد مستخدمو البيانات المالية بشكل رئيسي على تقييم الجهة المنظمة لمخاطرة الملاءمة بدون إجراء تقييم لمخاطرهم الذاتية.

(ب) إن تركيز الجهة المنظمة على تقييم المخاطرة هو لأولئك الذين يقصد بالأنظمة حمايتهم (على سبيل المثال المودعين أو حملة البوالص)، وهذا التأكيد يختلف عن التأكيد الخاص بالمساهمين، وهكذا فإن الاقتراح بأنه يمكن أو يجب أن يكون تقييم الجهة المنظمة بديلا عن تحليل مستقل من قبل المستثمرين من الممكن أن يكون مضللا.

(ج) من الممكن أن يضعف الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة المفروضة من قبل الجهة المنظمة، فدرء تلك الجهة المنظمة على فرض هذه المتطلبات، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تتسبب المعلومات في أن يقوم المودعون بمسح الأموال، وهذا احتمال قد لا يشجع الجهات المنظمة على فرض المتطلبات. إلى جانب ذلك سيصبح الحوار التنظيمي للمنشأة علنيا مما قد لا يكون مناسباً في جميع الظروف.

(د) نظرا لأن مختلف واضعي الأنظمة تتوفر لديهم لوائح مختلفة، على سبيل المثال متطلبات رسمية وإقناع على أساس أخلاقي فإن مطلب الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة لا تمكن صياغته بطريقة تؤدي إلى توفير المعلومات القابلة للمقارنة بين المنشآت.

(هـ) من الممكن أن يعيق الإفصاح عن متطلبات رأس المال (وبذلك الأحكام التنظيمية) الإبلاغ الواضح للمنشأة عن تقييم الجهة المنظمة بخلق حواجز لاستخدام الإقناع الأخلاقي والآليات غير الرسمية الأخرى.

(و) يجب أن لا تركز متطلبات الإفصاح على متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة بشكل منفصل، ولكن يجب أن تركز على كيفية إدارة وتحديد المنشأة لكفاية موارد رأس المال.

(ز) إن مطلب الإفصاح عن متطلبات رأس المال الخاصة بالمنشأة التي تفرضها الجهة المنظمة ليست جزءا من العمود ٣ من إطار بل Pillar 3 of the Based II Framework لأي طورته لجنة بال للإشراف المصرفي.

إستنتاج ٥٢ مع الأخذ في الاعتبار جميع الحجج السابقة قرر المجلس عدم طلب إفصاح كمي عن متطلبات رأس المال المفروضة خارجيا، وبدلا من ذلك قرر المجلس طلب إفصاحات عما إذا كانت المنشأة قد امتثلت لأية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجيا خلال الفترة، وإذا لم تكن قد امتثلت لهذه المتطلبات الإفصاح عن نتائج عدم الامتثال، وهذا من شأنه أن يحافظ على المصيرية بين الجهات المنظمة والمنشآت، ولكنه ينبه المستخدمين للحالات بمتطلبات رأس المال ونتائج ذلك.

إستنتاج ٥٣ لم يوافق بعض المستجيبين لمسودة العرض م ع٧ على أنه يجب الإفصاح عن الإخلالات بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا، وقدموا المبرر بأن هذا الإفصاح عن الإخلالات بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا والإجراءات التنظيمية المرتبطة بذلك التي تفرض فيما بعد من الممكن أن يكون ضارا بشكل غير متناسب بالمصية للمنشآت، ولم يفتتح المجلس بهذه الحجة لأنه يعتقد أن هذه الإهتمامات تكل على أن المعلومات الخاصة بالإخلالات بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا كثيرا ما تكون هامة نسبيا بطبيعتها، ويضع الإطار على أن المعلومات

تكون هامة نسبيا إذا كان حذفها أو بيلغها بشكل غير صحيح من الممكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية، وبالمثل قرر المجلس عدم وضع استثناء لعدم الإمتثال المؤقت للمتطلبات التنظيمية خلال السنة، والمعلومات التي هي قريبة بشكل كاف من حدود الإخلال بها حتى على أساس مؤقت مفيدة لمستخدميها.

أهداف رأس المال للدخلية

إستنتاج ٥٤ يقترح المجلس في مسودة العرض م ٧٤ أنه يجب أن ينطبق مطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالإخلالات بمتطلبات رأس المال بشكل مماثل على الإخلالات بالمتطلبات المفروضة دخليا لأنه يعتقد أن المعلومات نفعها أيضا لمستخدم البيانات المالية.

إستنتاج ٥٥ غير أن المستخدمين لمسودة العرض م ٧٤ إنتقدوا هذا الاقتراح للأسباب التالية:

(أ) المعلومات شخصية، وبذلك فهي ليست قابلة للمقارنة بين المنشآت، وبشكل خاص تحدد مختلف المنشآت أهدافا دخلية لأسباب مختلفة، وهكذا فإن الإخلال بمتطلب قد يدل على أشياء مختلفة لمختلف المنشآت، وبالمقارنة مع ذلك فإن الإخلال بمتطلب خارجي له دلالات مشابهة لجميع المنشآت التي يطلب منها الإمتثال لمتطلبات متشابهة.

(ب) إن أهداف رأس المال ليست أكثر أهمية من الأهداف الموضوعية دخليا، وطلب الإفصاح فقط عن أهداف رأس المال سيوفر للمستخدمين معلومات غير كاملة ومن المحتمل أن تكون مضللة.

(ج) إن الأهداف الدخلية هي تقديرات خاضعة للتغيير من قبل المنشأة، وليس من المناسب طلب الإفصاح عن أداء المنشأة بناء على أساس هذا القياس.

(د) من الممكن أن يتم للتلاعب بهدف رأس المال الداخلي من قبل الإدارة، ومن الممكن أن يتسبب متطلب الإفصاح أن تحدد الإدارة الهدف بحيث يمكن دائما تحقيقه، موفرا بذلك معلومات نفعها قليلة للمستخدمين، ومن المحتمل أن يخفض فاعلية إدارة المنشأة لرأس المال.

إستنتاج ٥٦ نتيجة لذلك قرر المجلس عدم طلب الإفصاح عن أهداف رأس المال التي تضعها الإدارة، سواء امتثلت المنشأة لهذه الأهداف أو لنتائج ناجمة عن أي عدم الإمتثال، غير أن المجلس أكد رايه أنه عندما يكون للمنشأة سياسات وأساليب لإدارة رأس المال فإن الإفصاحات للكمية عن هذه السياسات والأساليب تكون نفعها، كما توصل المجلس إلى أن هذه الإفصاحات مع الإفصاح عن العنصر المكونة لحقوق الملكية وتغيراتها خلال السنة (التي تتطلبها الفقرات ٩٦-١٠١) ستعطي معلومات كافية عن المنشآت التي لا تخضع لأنظمة وليست خاضعة لمتطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجيا.

الرأي المعارض

معارضة جيمس جيه لسينرينج

أر ١٥٠ يعارض السيد لسينرينج التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية - إيصاحات رأس المال"، وهو لا يتفق مع التأكيد في الفقرة إستنتاج ٤٣ بأن المعلومات المطلوبة بموجب هذا التعديل نافعة لجميع المنشآت، ويشير إلى أنه لا يوجد ما يمنع المنشأة من إجراء هذه الإيصاحات إذا بينت ظروف معينة أن الإيصاحات نافعة بشكل محدد، ولذلك فإنه أن يفرض متطلب الإيصاح في الفقرات ١٢٤ - ١٢٤ ج على المنشآت التي لا تخضع لمتطلبات خارجية خاصة برأس المال.

...يُتبع

أ ب ج - الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠
(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢٠	١٩٢٠	
		حقوق الملكية والإلتزامات
		حقوق الملكية التي تعزى إلى حملة أسهم لشركة الأم
x	x	أسهم رأس المال
x	x	مخصصات أخرى
x	x	الأرباح المحتجزة
x	x	
x	x	حقوق الأقلية
x	x	مجموع حقوق الملكية
		الإلتزامات غير المتداولة
x	x	لقرضات طويلة الأجل
x	x	ضريبة مؤجلة
x	x	مخصصات طويلة الأجل
x	x	مجموع الإلتزامات غير المتداولة
		الإلتزامات المتداولة
x	x	الذمم التجارية والذمم الدافئة الأخرى
x	x	اقتراضات قصيرة الأجل
x	x	الجزء الجاري من الإقتراضات طويلة الأجل
x	x	الضريبة المدينة الحالية
x	x	المخصصات قصيرة الأجل
x	x	مجموع الإلتزامات المتداولة
x	x	مجموع الإلتزامات
x	x	مجموع حقوق الملكية والإلتزامات

أ ب ج - بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢٠	١٠٢٠	الإيراد
x	x	
(x)	(x)	تكلفة المبيعات
x	x	إجمالي الربح
x	x	دخل آخر
(x)	(x)	تكاليف للتوزيع
(x)	(x)	للمصروفات الإدارية
(x)	(x)	مصروفات أخرى
(x)	(x)	تكلفة التمويل
x	x	لدخل من الشركات الزميلة ^(١)
x	x	الربح قبل الضريبة
(x)	(x)	مصروف ضريبة الدخل
x	x	الربح للفترة
x	x	يعزى إلى:
x	x	حامل أسهم الشركة الأم
x	x	حصة الأقلية

(١) هذا يعني الحصة في أرباح الشركات الزميلة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركات الزميلة، أي أنها بعد الضريبة وحقوق الأقلية في الشركات الزميلة.

مجموعة ا ب ج - بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠

(موضحاً تصنيف المصروفات حسب طبيعتها)
(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢٠	١٠٢٠	
x	x	الإيراد
x	x	دخل آخر
		التغيرات في مخزونات البضائع الجاهزة
x	(x)	والعمل قيد الإنجاز
x	x	عمل أنجز من قبل المشروع وتم رسملته
(x)	(x)	مواد خام ومستهلكات مستخدمة
(x)	(x)	تكاليف منافع الموظفين
(x)	(x)	الإستهلاك ومصروف الإطفاء
(x)	(x)	انخفاض قيمة الممتلكات، والمصانع والمعدات ^(١)
(x)	(x)	مصروفات الأخرى
(x)	(x)	تكلفة التمويل
<u>x</u>	<u>x</u>	دخل الأسهم من الشركات الزميلة
x	x	الربح قبل الضريبة
<u>(x)</u>	<u>(x)</u>	مصروف ضريبة الدخل
<u>x</u>	<u>x</u>	الربح للفترة
		يعزى إلى:
x	x	حاملو أسهم الشركة الأم
<u>x</u>	<u>x</u>	حصة الأقلية
<u>x</u>	<u>x</u>	

(١) في بيان الدخل، حيث يتم تصنيف المصاريف حسب طبيعتها، يتم إظهار انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات كبد سطر منفصل. وفي المقابل، إذا تم تصنيف المصاريف حسب وظيفتها، يتم شمل انخفاض القيمة في الوظيفة (الوظائف) التي ترتبط بها.

يُتبع...

مجموعة أ ب ج - بيان التغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠

(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢١ الأول	٢٠٢٠ الأول	٢٠٢٠ الثاني	٢٠٢٠ الثالث	٢٠٢٠ الرابع	٢٠٢٠ الخامس	٢٠٢٠ السادس
الرصيد في ٣١ كانون الأول	x	(x)	x	x	x	x
التغيرات في حقوق الملكية لعام ٢٠٢٢						
الخسارة من إعادة تقييم الممتلكات	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
الاستثمارات المتوفرة برسم البيع:						
أرباح/ (خسائر) التقييم	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
المنقولة إلى حقوق الملكية	x	x	x	x	x	x
المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع						
تحويلات التدفق النقدي:						
الأرباح/ (الخسائر)	x	x	x	x	x	x
المنقولة إلى حقوق الملكية	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
المنقولة إلى المبلغ الممجل الأولي للبند المحوطة						
فروقات التبادل من تحويل العملات الأجنبية	x	x	x	x	x	x
الضريبة على البنود المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية						
صافي الدخل المستترف به مباشرة في حقوق الملكية	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
لربح للفترة	x	x	x	x	x	x
إجمالي الدخل والمصرف	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
المستترف بهما للفترة						
لأرباح الأسهم	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
إصدار أسهم رأس المال	x	x	x	x	x	x
الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠٢٢	x	x	x	x	x	x

(١) ذلك احتياطيات أخرى تحال عليها إذا توفرت للمادة.

الأمانة البدئية لعرض التغير في حقوق الملكية تعرض في الصفحة اللاحقة.

مجموعة أ ب ج - بيان الدخل المعترف به والمصاريف للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠
(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢٠	١٩٢٠	
x	(x)	الربح/ (الخسارة) من إعادة تقييم الممتلكات الاستثمارات المتوفرة برسم البيع:
(x)	(x)	أرباح/ (خسائر) للتقييم المنقولة إلى حقوق الملكية
x	x	المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع تحولات التفتق النقدي:
x	x	الأرباح/ (الخسائر) المنقولة إلى حقوق الملكية
(x)	(x)	المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة
(x)	(x)	المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبند المحوطة
(x)	(x)	فروقات التبادل من تحويل العمليات الأجنبية
x	(x)	الضرية على البند المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية
x	(x)	صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية
x	x	الربح للفترة
x	x	إجمالي الدخل والمصرف المعترف بهما للفترة
منسوب إلى:		
x	x	أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم
x	x	حقوق الأقلية
x	x	
x	x	أثر التغييرات في السياسة المحاسبية:
x	x	أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم
(x)	(x)	حقوق الأقلية

يوضح المثال أعلاه منهاج عرض التغييرات في حقوق الملكية التي تمثل الدخل والمصرف في عنصر منفصل من البيانات المالية. ويوجب هذا المنهج، بحد في الإيضاحات مطابقة للأرصدة الافتتاحية والخاتمية لأسهم رأس المال والاحتياطات والأرباح المتراكمة، كما هو موضح في الصفحة السابقة.

أمثلة إيضاحية لإفصاحات رأس المال (الفقرات ١٢٤ - ١٢٤ ج)

المنشأة التي ليست مؤسسة مالية خاضعة لأنظمة

تنفيذ ٥ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرتين ١٢٤، ١٢٤ ب على منشأة ليست مؤسسة مالية وليست خاضعة لمتطلبات خارجية خاصة برأس المال. في هذا المثال تتابع المنشأة رأس المال باستخدام نسبة الدين إلى رأس المال المعدل، ومن الممكن أن تستخدم المنشآت الأخرى أساليب مختلفة لمتابعة رأس المال، والمثال سهل نسبياً كذلك. تقرر المنشأة في ظل الظروف التي تحيط بها مقدار التفاصيل التي ستقدمها لتلبية متطلبات الفقرتين ١٢٤ و ١٢٤ ب.

الحقائق

تقوم المجموعة أ بصنع وبيع السيارات، وتشمل المجموعة أ شركة تمويل تابعة توفر التمويل للعملاء، بشكل رئيسي على شكل عقود إيجار، والمجموعة أ ليست خاضعة لأية متطلبات مفروضة خارجياً تتعلق برأس المال.

مثال على الإفصاح

إن أهداف المجموعة عند إدارة رأس المال هي كما يلي:

- حماية قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة ناجحة، بحيث تستطيع الإستمرار في توفير العائدات للمساهمين والمنافع لأصحاب المصالح الآخرين.
- توفير عائد مناسب للمساهمين بتسعير المنتجات والخدمات بشكل يتناسب مع مستوى المخاطرة.

تحدد المجموعة مبلغ رأس المال بما يتناسب مع المخاطرة، وتدير المجموعة هيكل رأس المال وتجري تعديلات عليه في ضوء التغيرات في الظروف الاقتصادية وخصائص المخاطرة المتعلقة بالأصل، ومن أجل المحافظة على هيكل رأس المال أو تعديله يمكن للمجموعة أن تعدل مبلغ أرباح الأسهم الذي يدفع للمساهمين أو إصدار أسهم جديدة أو بيع أصول لتخفيض الدين.

بما يتفق مع الآخرين في هذه الصناعة تتابع المجموعة رأس المال على أساس نسبة الدين إلى رأس المال المعدل، وتحسب هذه النسبة على أنها صافي الدين مقسوماً على رأس المال المعدل، ويحسب صافي الدين على أنه إجمالي الدين (كما هو مبين في الميزانية العمومية) مطروحاً منه النقد والنقد المعادل، ويشمل رأس المال المعدل جميع مكونات حقوق الملكية (أي رأس المال المساهم وعلاوة الإصدار وحقوق الأقلية والأرباح غير الموزعة واحتياطي إعادة التقييم) باستثناء المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية والمتعلقة بتحويلات التفتق النقدي، وتشمل بعض أشكال الدين لائتاقوي.

خلال عام ٢٠١٤ كانت إستراتيجية المجموعة، التي لم تتغير منذ عام ٢٠١٣، المحافظة على نسبة الدين إلى رأس المال المعدل عند أدنى حد من المدى البالغ ١:٦ إلى ١:٧ من أجل ضمان الحصول على التمويل بتكلفة معقولة بالمحافظة على نسبة تصنيف إئتمان ب ب، وقد كانت نسبة الدين إلى رأس المال المعدل في ٣١ ديسمبر ٢٠١٤ و ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ كما يلي:

...يُتبع

٣١ ديسمبر ٢٠٠٣	٣١ ديسمبر ٢٠٠٤	
وحدة عملة	وحدة عملة	
١١٠٠	١٠٠٠	إجمالي الدين
(١٥٠)	(٩٠)	مطروحاً منه: النقد ومعدلات النقد
٩٥٠	٩١٠	صافي الدين
١٠٥	١١٠	إجمالي حقوق الملكية
٢٨	٣٨	مضافاً إليه: أدوات الدين الثانوي
		مطروحاً منه: المبالغ المعترف بها في حقوق
(١٠)	(٥)	الملكية الخاصة بحجومات التدفق النقدي
١٣٨	١٣٨	رأس المال المعدل
٦,٩	٦,٦	نسبة الدين إلى رأس المال المعدل

نجم الإنخفاض في نسبة الدين إلى رأس المال المعدل بشكل رئيسي خلال عام ٢٠٠٤ من تخفيض صافي الدين الذي حدث في جانب الشركة لتتبع (زد)، ونتيجة لهذا التخفيض في صافي الدين ولتحسين في الربحية وانخفاض مستويات الذمم المدينة المدورة تمت زيادة أرباح الأسهم المدفوعة إلى ٢,٨ مليون وحدة عملة لعام ٢٠٠٤ (من ٢,٥ مليون وحدة عملة لعام ٢٠٠٣).

المنشأة التي لم تمتثل لمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً

تنفيذ ٦ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ١٢٤ أب (هـ) عندما لا تكون المنشأة قد امتثلت لمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً خلال الفترة، وسيتم تقييم الإيضاحات الأخرى للإمتثال للمتطلبات الأخرى للفترةين ١٢٤، ١٢٤ أب.

الحقائق

تقدم المنشأة أ خدمات مالية لعملائها، وهي خاضعة لمتطلبات الخاصة برأس المال التي يفرضها التنظيم ب، وخلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ لم تمتثل للمنشأة أ لمتطلبات رأس المال التي يفرضها النظام ب، وفي بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ تقدم المنشأة أ الإصحاح التالي المتعلق بعدم امتثالها.

مثال على الإصحاح

قدمت المنشأة بيان رأس مالها التنظيمي الفصلي لـ ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٧ في ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٧، وفي ذلك التاريخ كان رأس المال التنظيمي للمنشأة أ أقل من متطلب رأس المال الذي يفرضه النظام ب بمقدار ١ مليون وحدة عملة، ونتيجة لذلك طلب من المنشأة أ تقديم خطة إلى لجنة المنظمة تبين فيها كيف ستزيد رأسمالها التنظيمي إلى المبلغ المطلوب، وقد قدمت المنشأة أ خطة تطلبت بيع جزء من محفظتها غير المدرجة الخاصة بحقوق الملكية بمبلغ مسجل مقداره ١١,٥ مليون وحدة عملة في الربع الرابع من عام ٢٠٠٧، وفي الربع الرابع من عام ٢٠٠٧ باعت المنشأة أ محفظتها الخاصة بالإستثمار ذو الفائدة الثابتة مقابل ١٢,٦ مليون وحدة عملة، وامتثلت لمتطلباتها الخاص برأس المال التنظيمي.

معار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

تتضمن هذه النسخة للتعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة	١- مقدمة ١٧
معيـار المحاسبة الدولي ٢	
المخزون	
الهدف	١
النطاق	٢-٥
تعريف	٦-٨
قياس المخزون	٩-٣٣
تكاليف المخزون	١٠-٢٢
تكاليف الشراء	١١
تكاليف التحويل	١٢-١٤
تكاليف أخرى	١٥-١٨
تكاليف المخزون لمقدم خدمة	١٩
تكلفة للمنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية	٢٠
أساليب قياس للتكلفة	٢١-٢٢
صيغ تحديد التكلفة	٢٣-٢٧
صافي القيمة الغابلة للتحقق	٢٨-٣٣
الإعتراف بالمخزون كمصرف	٣٤-٣٥
الإلصاح	٣٦-٣٩
تاريخ التنازل	٤٠
موجب البيانات الأخرى	٤١-٤٢
الملحق	
للتعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على المعيار ٢	
أساس الإستنتاجات	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ "المخزون" مبين في الفقرة ١-٤٢ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإنتاج المقدمه إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبانيات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وتقدم هذه أسساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزونات" (المنقح عام ١٩٩٣)، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التفسير ١ "الإساق - معادلات للتكلفة المختلفة للمخزون".

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصديقات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التغيرات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البديل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتتفرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ لقد كان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢ القيام بمراجعة محدودة لتقليل بدائل قياس المخزون. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الذي اشتمل عليه معيار المحاسبة الدولي ٢.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أئداء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢.

الهدف ونطاق التطبيق

مقدمة ٥ تم تعديل فترتي الهدف ونطاق التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ عن طريق إلغاء عبارة "محتفظ بها بموجب نظام التكلفة التاريخي"، لتوضيح أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم استهلاكها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

توضيح النطاق

مقدمة ٦ يوضح للمعيار أن بعض أنواع المخزون هي خارج نطاقه في حين يتم إعفاء بعض الأنواع الأخرى للمخزون فقط من متطلبات القياس الواردة في المعيار.

مقدمة ٧ تورد الفقرة ٣ تمييزا واضحا بين تلك المخزونات التي تعد بالكامل خارج نطاق المعيار (الموضحة في الفقرة ٢) وتلك المخزونات التي تعد خارج نطاق متطلبات القياس ولكنها ضمن نطاق المتطلبات الأخرى في المعيار.

إعفاءات النطاق

متنوع المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، ولنتائج ازراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية.

٨ مقدمة لا ينطبق المعيار على قياس مخزون منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات ولنتائج ازراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقا للممارسات الصناعية الثابتة. وقد تم تعديل النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ لاستبدال الكلمات "المعادن الخام" بـ "المعادن والمنتجات المعدنية" لتوضيح أن نطاق الإعفاء ليس مقتصرًا على المرحلة المبكرة لاستخراج المعدن الخام.

مخزون تجار وسطاء السلع

٩ مقدمة لا ينطبق المعيار على قياس مخزون تجار - وسطاء السلع إلى الحد الذي يتم فيه قياسه بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

تكلفة المخزون

تكاليف الشراء

١٠ مقدمة لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢ بأن يتم تضمين فروقات التبادل الناتجة بشكل مباشر من الشراء الحديث للمخزون الذي تصدر بشأنه فواتير بعملة أجنبية في تكاليف شراء المخزون. وقد نتج هذا للتغيير عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ من إلغاء للمعالجة للبديلة المسموحة لرسملة بعض فروقات التبادل في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *إسار للتغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*. وقد تم تطبيق ذلك البديل بشكل محدود جدا من قبل التفسير ١١ *للمصرف الأجنبي - رسملة الخصائر من الإنخفاض للحد في قيمة العملة*. وقد تم استبدال هذا للتفسير لنتيجة لتفريق معيار المحاسبة الدولي ٢١ في العام ٢٠٠٣.

تكاليف أخرى

١١ مقدمة تم إدراج الفقرة ١٨ لتوضيح أنه عندما يتم شراء المخزون وفق بلود تسمية مؤجلة، يتم الاعتراف بالفرق بين سعر الشراء وفق بنود الإلتزام العادية والمبلغ المدفوع على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل.

معادلات التكاليف

الإساق

١٢ مقدمة يتضمن المعيار متطلبات للتفسير ١ *الإساق* - معادلات التكلفة المختلفة للمخزون التي تقتضي استخدام المنشأة نفس معادلة التكلفة لكافة المخزونات التي تكون ذات نفس الطبيعة والإستخدام بالنسبة للمنشأة. وقد تم استبدال التفسير ١.

منع استخدام معادلة الوارد أخيرا بصرف أولا "LIFO" كمعادلة تكلفة

١٣ مقدمة لا يسمح المعيار باستخدام معادلة الوارد أخيرا بصرف أولا لقياس تكلفة المخزون.

الإعتراف كمصرف

١٤ مقدمة يلغي المعيار الإشارة إلى المبدأ المطابق.

مقدمة ١٥ يوضح المعيار الظروف التي تؤدي إلى عكس انخفاض قيمة المخزون المعترف به في فترة سابقة.

الإفصاح

المخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

مقدمة ١٦ يتطلب المعيار الإفصاح عن المبلغ المسجل للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

إنخفاض قيمة المخزون

مقدمة ١٧ يتطلب المعيار الإفصاح عن مبلغ أي انخفاض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة ويلفي متطلب الإفصاح عن مبلغ المخزون المسجل بصافي القيمة القابلة للتحقيق.

معيار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويخرج في الميزانية العمومية ويحول حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون.

النطاق

٢ هذا المعيار يطبق على جميع المخزونات، ما عدا:

- (أ) العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء، شاملاً عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء")؛
- (ب) الأدوات المالية؛ و
- (ج) الأصول البيولوجية للمنطقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ "زراعة").

٣ لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

- (أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الثابتة في تلك الصناعات.
- (ب) تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في حسابات الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٤ يقاس للمخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل محددة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، عند حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد بموجب عقد مقم أو كفالة حكومية، أو عندما يوجد سوق متجانس تكون فيه مخاطر عدم البيع لا تذكر. إن هذا المخزون يستثنى فقط من متطلبات القياس لهذا المعيار.

٥ إن التجار والوسطاء هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع الآخرين أو لحسابهم الخاص. ويتم بشكل رئيسي شراء المخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (ب) بهدف البيع في المستقبل القريب وتوليد الربح من التقلبات في السعر أو هامش تجار ووسطاء السلع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، يتم استثناءه فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار.

تعريف

٦ تستخدم التعبيرات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:

المخزون هو الأصول:

(أ) يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العدلي؛

(ب) قيد التصنيع لغرض البيع؛ أو

(ج) على شكل مواد و لوازم تستهلك في لصلية الإنتاجية أو لتقديم الخدمة.

صافي القيمة القابلة للتحقق هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العدلي مطروحاً منه التكاليف المقررة للإكمال والتكاليف الضرورية المقررة لإتمام عملية البيع.

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبدلة الأصل به، أو سدك الإلتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

٧ تشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في سياق الأعمال العدلي. وتعكس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به تبادل نفس المخزون بين مشرتين وبتعین مطلعین وراغبين في السوق. وتعتبر القيمة الأولى قيمة خاصة بالمنشأة أما للقيمة الثانية فليست كذلك. ولا يمكن أن تساوي صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون للقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

٨ يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع شاملة، على سبيل المثال البضائع المشتراة من قبل تجار التجزئة لغلية إعادة البيع أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون كذلك البضائع تلمة الصنع أو تلك التي تحت لتصنيع من قبل المشروع. كما يضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الاستخدام في العملية الإنتاجية. أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة، كما وصفت في الفقرة ١٩، والتي لم يعترف المشروع بعد بالإيرادات المرتبطة بها (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد").

قياس المخزون

٩ يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

تكاليف المخزون

١٠ يجب أن تشمل تكلفة المخزون كلفة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعة في حالته ومكاتبه الحاليين.

تكاليف الشراء

١١ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الإستهيراد والضرائب الأخرى (عدا تلك القابلة للإستهرداد من قبل المشروع من سلطات الضرائب)، ومصاريق النقل، ومصاريق المناولة والمصاريق الأخرى التي تعزا مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة والمواد والخدمات. أما الحصومات التجارية والريديات والبند الأخرى المشابهة فتطرح لغايات تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

١٢ تضم تكاليف التحويل للتكاليف المرتبطة مباشرة بوحدة الإنتاج، مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة. إن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي للتكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبياً ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الإستهلاك ومصاريف صيانة مباني ومعدات المصنع وتكاليف إدارة المصنع. أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي تلك لتكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبه مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

١٣ ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس الطاقة للعادية لوسائل الإنتاج. وتتضمن الطاقة العادية في الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية مأخوذاً في الاعتبار فقدان الطاقة الناتجة عن الصيانة المخطط لها. ويمكن استخدام المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان قريباً من الطاقة العادية. ولا يتم زيادة مصاريف الإنتاج المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة منتجة كنتيجة لانخفاض الإنتاج أو التعتل عن العمل. ويعترف بمصاريف الإنتاج غير المباشرة غير المحملة كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. في فترات الإنتاج العالي فوق العادة تخفض التكلفة غير المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة من وحدات الإنتاج لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته، أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فتحمل لكل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

١٤ يمكن أن يتمخص عن العملية الإنتاجية أكثر من منتج واحد في نفس الوقت وهذه الحالة على سبيل المثال عند إنتاج المنتجات المشتركة أو عندما يكون هناك منتج رئيسي ومنتج فرعي. عندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج معرفه بشكل منفصل فإنها توزع على المنتجات على أساس منطقي وثابت. ويمكن أن يتم التخصيص، على سبيل المثال، على أساس القيمة البيعية للنسبة لكل منتج أما في مرحلة عملية الإنتاج عندما تصبح المنتجات مفصولة بوضوح أو عند إتمام الإنتاج. معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ليست مادية، وعندما تكون هذه الحالة فإنها غالباً ما يتم قياسها بالقيمة الصافية القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، وعليه فإن القيمة المرحلة التي يظهر فيها المنتج الرئيسي في الدفاتر لا تختلف مادياً عن تكلفته.

تكاليف أخرى

١٥ تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلمي فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل إحضار المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب شمول المصاريف غير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعلاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

١٦ من أمثلة التكاليف التي تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصاريف في الفترة التي يتم تكبدها فيها:

(أ) للكميات غير العادية من المواد التالفة، والأجور وتكاليف الإنتاج الأخرى؛

(ب) تكاليف التخزين إلا إذا كانت هذه التكاليف ضرورية في العملية الإنتاجية من قبل مرحلة إنتاجية إضافية؛

(ج) المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين؛ و
(د) تكاليف البيع.

١٧ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض" في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الإقراض في تكلفة المخزون.

١٨ يمكن أن تستري المنشأة المخزون وفق بنود تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي التركيب بشكل فعال على عنصر تمويل فإن ذلك العنصر، يتم الإعتراف بذلك العنصر، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء وفقا لبنود الإلتزام العادية والمبلغ المدفوع، كمصرف فائدة خلال فترة التمويل.

تكاليف المخزون لمقدم الخدمة

١٩ إلى الحد الذي يكون فيه لدى مزودي الخدمات مخزونا، يقومون بقياسه بتكاليف إنتاجهم. تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تمرى لذلك، لا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة بل يعترف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها. لا تشمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة التي يتم تقسيمها غالبا إلى أسعار يتم تحميلها من قبل مزودي الخدمات.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

٢٠ ضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة" المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها مشروع من أصوله البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته للعائلة عند الحصاد ناقصا للتكاليف المقررة حتى نقطة البيع. هذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

٢١ أساليب قياس تكلفة المخزون، مثل التكلفة للمعيارية أو طريقة التجزئة للتسهيل إذا كانت نتائجها تقارب التكلفة. وتأخذ للتكاليف للمعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطلاقة المستخدمة. وهذه يتم مراجعتها بانتظام، وإن لزم، تعدل في ضوء الظروف الحالية.

٢٢ تستخدم طريقة التجزئة غالبا في قطاع البيع بالمفرق لقياس المخزون بالأعداد الكبيرة سريعة التغير والمتشابهة في ربحيتها والتي من غير العملي استخدام طرق أخرى لقياسها. تتحدد تكلفة المخزون بطرح نسبة الربح الإجمالي المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ هذه النسبة في الإعتبار المخزون الذي تم تنزيله إلى ما دون سعر البيع الأساسي، كما يستخدم غالبا متوسط نسبة ربح إجمالي لكل قسم تجزئة.

صيع تحديد التكلفة

٢٣ التكلفة المحددة والمعرفة بكل بند من المخزون على حدة بالنسبة لبنود المخزون غير القابلة عادة للتبديل والسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة. يجب تميزها بشكل معين وذلك للتكاليف الفردية

٢٤ تحنى طريقة التكلفة المحددة والمعرفة بكل بند بأن يتم تحميل كل بند معرف من المخزون بالتكلفة المحددة له. وهذه معالجة مناسبة للبند الذي تخصص لمشروعات محددة سواء اشترت أم أنتجت. ولكن هذه الطريقة غير مناسبة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون القابلة عادة للتبديل. وفي مثل هذه الظروف فإنه أسلوب اختيار البنود المتبقية في المخزون يمكن استخدامه لإستخراج التأثيرات المحددة سلفاً على صافي الربح أو الخسارة للفترة.

٢٥ يجب تعيين تكلفة المخزون، عدا تلك المذكورة في الفقرة ٢٢، بصيغة الوارد أولاً صادر أولاً أو صيغة المتوسط الموزون للتكلفة. تستخدم المنشأة نفس معادلة التكلفة لجميع المخزونات التي تكون ذات طبيعة واستخدام مماثل بالنسبة للمنشأة. وينسبة للمخزونات ذات الطبيعة أو الإستخدام المختلف، يمكن تبرير معادلات تكلفة مختلفة.

٢٦ على سبيل المثال، يكون للمخزون المستخدم في قطاع أعمال معين استعمال مختلف بالنسبة للمنشأة عن نفس نوع المخزون المستخدم في قطاع أعمال آخر. إلا أن الاختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون (أو في قوانين الضريبة المختلفة) يعد وحده غير كافياً لتبرير استخدام معادلات لتكلفة المختلفة.

٢٧ تفترض معادلة الوارد أولاً يُصرف أولاً "FIFO" أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولاً يتم بيعها أولاً وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثاً. وبموجب معادلة المتوسط المرجح للتكلفة، يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة بنود مشابهة في بداية الفترة وتكلفة بنود مشابهة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو عندما يتم استلام كل شحنة إضافية، بالإعتماد على ظروف المنشأة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

٢٨ قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بثلث، أو أصبح متلفاً كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه. كما قد لا يكون من الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام الصنع أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكبدها لإتمام البيع. إن تنزيل قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تنفق وجهة النظر للفاقة بطم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقع تحقيقها من بيعه أو استخدامه.

٢٩ يجري في العادة تنزيل قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق على أساس كل بند على حدة وفي بعض الأحيان قد يكون مناسباً ضم البنود المتشابهة أو المترابطة في مجموعات، مثلما هي الحال بالنسبة لبنود المخزون للعقده لنفس خط الإنتاج ذات الأغراض أو الإستخدامات النهائية المتشابهة أو التي تنتج وتسوق في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عزلها بقيمتها بشكل مفصول عن بنود أخرى في ذلك لخط الإنتاجي. إن من غير المناسب تنزيل المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل، البضائع الجاهزة، أو كافة أنواع المخزون في صناعة أو منطقة جغرافية محددة. أما بالنسبة لمقدم الخدمة فيقوم عادة بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة مسعرة لوحدها. وعليه تعامل كل خدمة كبند مستقل.

٣٠ إن تقديرات القيمة القابلة للتحقق تعتمد على الدليل الأكثر موثوقية والمتوفرة في وقت عمل التقدير للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تكاليف المعر أو التكلفة المرتبطة مباشرة بالأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة إلى الحد الذي تؤكد فيه هذه الأحداث الظروف السائدة عند نهاية الفترة.

٣١ تأخذ تقديرات القيمة القابلة للتحقق في الحسبان الفرض من الإحتفاظ بالمخزون، على سبيل المثال، تحدد القيمة القابلة للتحقق لكمية البضاعة المحتفظ بها لمولجة المبيعات أو عقود الخدمة على أساس سعر التعداد. وإذا كانت عقود البيع لأجل من الكميات المحتفظ بها فإن القيمة القابلة للتحقق لهذه الزيادة تبنى على أسعار البيع العمة. أما للضائر الطارئة على عقود البيع لكميات تزيد عن المخزون المحتفظ به أو من عقود شراء المشروع تعالج المخصصات والإلتزامات الطارئة بموجب معيار محاسبه الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة".

٣٢ لا يتم تنزيل قيمة المواد الأولية والمهمات المحتفظ بها لغاية إنتاج المخزون إذا كان من المتوقع أن تباع البضاعة الجاهزة التي سوف تدخل في تكوينها هذه المواد والمهمات بسعر التكلفة أو أعلى منه. ولكن إذا دل انخفاض سعر المواد الأولية على أن تكلفة البضاعة الجاهزة سوف تتجاوز القيمة القابلة للتحقق فيتم تنزيل قيمة المواد الأولية إلى القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالة قد تكون تكلفة استبدال المواد الأولية أفضل قياس متوفر لصفها قيمتها القابلة للتحقق.

٣٣ يجب إعادة تقدير القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. عندما لا تعد الظروف التي أدت ممبقاً إلى انخفاض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة قامة أو عندما يكون هناك دليل واضح على زيادة في صفها القيمة القابلة للتحقق بسبب تغير الظروف الاقتصادية، فإنه يتم عكس مبلغ الإنخفاض في القيمة (أي يقتصر للقيد العاكس على مبلغ لانخفاض القيمة الأصلي) وبالتالي يكون المبلغ المسجل هي التكلفة أو صفها القيمة القابلة للتحقق - أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال عندما يبقى المخزون المحتفظ به بصفها القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بيعة موجوداً حتى فترة لاحقة ويكون سعر بيعه قد ازداد.

الإعتراف بالمخزون كمصرف

٣٤ عندما يباع المخزون يجب الإعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصرف في الفترة التي يتم الإعتراف في الإيرادات المرتبطة به. أما مبلغ تنزيل المخزون إلى صفها القيمة القابلة للتحقق وجميع خصائر المخزون فيجب الإعتراف بها كمصرف في الفترة التي يحدث فيها التنازل أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تنزيل، والذي ينشأ عن زيادة في صفها القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصرف في الفترة التي حصل فيها العكس.

٣٥ بعض أنواع المخزون يمكن أن تحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال ، المخزون المستخدم في الإنشاء الذاتي للممتلكات والمصانع والمعدات. وعليه يعترف بالمخزون المحمل لأصل آخر بهذه الطريقة كمصرف خلال المعر الإنتاجي لتلك الأصل.

الإفصاح

٣٦ يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

- (أ) السبلات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة
- (ب) القيمة الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب لتصنيفات الملازمة للمشروع؛
- (ج) القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عجلة أقل من تكلفة البيع؛
- (د) أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصرف للفترة بموجب الفقرة ٣٤؛
- (هـ) مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون للمعترف به كمصرف في الفترة بموجب الفقرة ٣٤؛ و
- (و) الظروف أو الأحداث التي أنت إلى عكس تنزول المخزون بموجب الفقرة ٣٤؛ و
- (ز) القيمة المرحلة للمخزون كضمان للإلتزامات.

٣٧ إن المعلومات حول القيم التي تظهر بها التصنيفات المختلفة للمخزون والتغيرات في قيم هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وتتكون التصنيفات الشائعة من هذا المخزون من البضائع، ولوازم الإنتاج والمواد الأولية، والإنتاج تحت التصنيع، والبضائع الجاهزة. أما مخزون مقدم الخدمة فيمكن وصفه بأنه عمل قيد الإنجاز.

٣٨ تتألف تكلفة المخزونات المعترف بها كمصرف خلال الفترة من تلك للتكاليف المشمولة سابقاً في قياس بنود المخزون المباعة وتكاليف الإنتاج غير المباشرة غير المخصصة، وتكاليف إنتاج المخزون غير العادية وقد تتطلب ظروف المشروع كذلك شمول تكاليف أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

٣٩ تعتمد بعض المشاريع أسلوب مختلف للربح أو الخسارة ينتج عنه إظهار مبالغ مختلفة عن تكلفة المخزون المعترف بها كمصرف خلال الفترة. وتحت هذا الأسلوب المختلف يظهر المشروع مبالغ المصروفات التشغيلية للقابلة للتحميل لإيرادات الفترة مصنفة حسب طبيعتها. وفي مثل هذه الحالة يظهر المشروع للتكاليف المعترف بها كمصرف للمواد الأولية والمستهلكات، وتكاليف العمل ومصاريف التشغيل الأخرى مع المبلغ الذي يمثل صافي التغير في المخزون للفترة.

تاريخ التنفيذ

٤٠ على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما إذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب البيانات الأخرى

- ٤١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" (المعدل في ١٩٩٣).
- ٤٢ حل هذا المعيار محل التفسير ١- التملكية- معاملة التكاليف المختلفة للمخزون.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هالز - جورج برونز
	أنطوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليمسرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	بقرشيا إل لومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري وايتينغتون
	تلتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات حول معايير المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنقذات التي أثّرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء للبدائل والنصوص غير اللازمة والمتناقضات الواردة في المعايير ولانطلاق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان لتحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تتمثل في إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الموضوع من قبل معيار المحاسبة الدولي ٢، فإن أساس الإستنتاجات لا يتناول المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

النطاق

الإشارة إلى نظام للتكلفة التاريخية

إستنتاج ٤ أشار كل من الهدف ونطاق التطبيق في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ إلى "المعالجة لمحاسبة المخزون بموجب نظام التكلفة التاريخية". وقد فسّر البعض تلك العبارة على أنها تعني أن المعيار ينطبق فقط بموجب نظام التكلفة التاريخية ويسمح المنشآت بخيار تطبيق أسس قياس أخرى، على سبيل المثال القيمة العادلة.

إستنتاج ٥ قرر المجلس أنه يمكن للنظر إلى هذه العبارة على أنها تنتج خياراً معيناً، ينتج عنه تطبيق غير متسق للمعيار. وبالتالي قام المجلس بحذف عبارة "في سياق نظام التكلفة التاريخية في محاسبة المخزون" لبيان أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم إغاؤها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

مخزون التجار والوسطاء

إستنتاج ٦ اقترحت مسودة المرض استثناء مخزون غير منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والمعادن الخام من نطاق تطبيق المعيار إلى الحد الذي يتم فيه قياس هذه المخزونات بصافي

القيمة القابلة للتحقيق وفقاً للممارسات الصناعية الثابتة. إلا أن البعض لم يوافق على هذا الإغفاء من النطاق للأسباب التالية:

- (أ) ينبغي أن يطبق الإغفاء من النطاق على كافة أنواع المخزون الخاص بالتجار والوسطاء؛
(ب) تتمثل الممارسة القائمة التي ينبغي على التجار والوسطاء إتباعها في منحه تسويق العلامة بدلاً من تقييم هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقيق؛ و
(ج) لا تعتبر الإرشادات حول صافي القيمة القابلة للتحقيق الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ مناسبة لتقييم مخزون التجار والوسطاء.

إستنتاج ٧ وجد المجلس أن هذه الملاحظات مقنعة. لذلك قرر أنه ينبغي أن لا يطبق المعيار على قياس المخزون للخاص بالأفراد التاليين:

- (أ) منجني المنتجات للزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق (كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢)، أو
(ب) تجار ووسطاء السلع عندما يتم قياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

إستنتاج ٨ قرر المجلس كذلك أن قياس أثر المخزون على ربح أو خسارة الفترة ينبغي أن ينسجم مع خاصية قياس المخزون الذي من أجله يُسمح بالإغفاء. وبالتالي لتطبيق البند (أ) أو (ب)، يتطلب المعيار تضمين التغييرات في المبلغ المعترف به للمخزون في ربح أو خسارة الفترة. ويعتقد المجلس أن هذا مناسب بشكل محدد في حالة تجار ووسطاء السلع لأنهم يسعون إلى الاستفادة من تقلبات الأسعار والهوامش التجارية.

معدلات التكلفة

إستنتاج ٩ أتاح الجمع بين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ والتفسير ١/الإساق - معدلات التكلفة المختلفة للمخزون خياراً معيناً بين معدلات الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) والمتوسط المرجح للتكلفة (المعالجة التحليلية) وطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) (المعالجة البديلة المسموحة). وقرر المجلس إلغاء البديل المسموح به المتمثل في استخدام طريقة السوراد أخيراً يصرف أولاً.

إستنتاج ١٠ وتعامل طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً أحدث بنود المخزون على أنه يتم بيعها أولاً، وبالتالي يتم الاعتراف بالبنود المتبقية في المخزون كما لو أنها الأقدم. ولا تمثل هذه الطريقة عموماً تمثيلاً موثقاً لتكفلات المخزون الفعلية.

إستنتاج ١١ تعتبر طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً محاولة لمعالجة عجز واضح في نموذج المحاسبة التقليدي (قياس تكلفة مصروف السلع المباعة بالرجوع إلى الأسعار المهمة للمخزون المباع، بينما يتم قياس إيرادات المبيعات بالأسعار الحالية). وتحقق الطريقة ذلك عن طريق وضع افتراض غير واقعي لتكفّل التكاليف.

إستنتاج ١٢ يكون غالباً استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً في الإبلاغ المالي مدفوعاً بمتطلبات الضريبة، لأنه يؤدي إلى حساب تكلفة مصروف السلع المباعة باستخدام أحدث الأسعار التي يتم اقتطاعها من الإيراد في تحديد الهامش الإجمالي. وتخفض هذه الطريقة من الأرباح بأسلوب يميل إلى عكس التأثير الذي يتأتى عن الأسعار المتزايدة (المنخفضة) على تكلفة استبدال المخزون المباع. إلا أن هذا التأثير يعتمد على العلاقة بين أسعار أحدث عمليات شراء المخزون وتكلفة

الإستبدال في نهاية الفترة. لذلك، لا تعتبر هذه طريقة منتظمة بحق لتحديد أثر الأسعار المتغيرة على الأرباح.

إستنتاج ١٣ يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا إلى الإعتراف بالمخزون في الميزانية العمومية بمبلغ ترتبط إلى حد ضئيل بمستويات التكلفة الحديثة للمخزون. إلا أن استخدام هذه الطريقة يمكن أن يؤدي إلى تشويه الربح أو الخسارة، لا سيما عندما يُفترض استخدام "المستويات الأقدم المحتفظ بها" من المخزون عندما يكون المخزون منخفضا إلى حد كبير. ومن المرجح جدا في هذه الظروف أنه سيتم استخدام المخزون الجديد نسبيا لتلبية الطلب المتزايد على المخزون.

إستنتاج ١٤ وقد ناقش بعض المجابون أن لا تستخدم طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا مميزات في بعض الظروف لأنها تؤدي جزئيا إلى تحميل الربح أو الخسارة لاستيعاب التغييرات في الأسعار. وقد توصل المجلس إلى أنه من غير الملائم أن يتم السماح باستخدام منهج يؤدي إلى قياس ربح أو خسارة لفترة لا يتسم مع قياس المخزون لأغراض الميزانية العمومية.

إستنتاج ١٥ وجدل آخرون أنه في بعض الصناعات، مثل صناعة النفط والغاز، تتحكم الإعتبارات الأمنية بمستويات المخزون وغالبا ما تمثل تسعين يوما من المبيعات كحد أدنى. ويناقشون كذلك أنه، في هذه الصناعات، يعكس استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا أداء المنشأة بشكل الفضل لأن المخزونات المحتفظ بها كمخزون ضمان يعد أقرب إلى الأصول طويلة الأجل من رأس المال العامل.

إستنتاج ١٦ لم يقتنع المجلس بهذه المناقشات لأن مخزونات الضمان هذه لا تنطبق مع المستويات التاريخية بموجب حساب طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا.

إستنتاج ١٧ وناقش بعض المجابون أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال، عند قياس نفقات الفحم أو أكوم الحديد أو الخردة المعدنية (أي حين يتم إعادة ملئ حاويات المخزون من خلال تعويض كامل الكمية)، تعكس طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا التناقض المادي الفعلي للمخزون.

إستنتاج ١٨ توصل المجلس إلى أن تقييم هذا المخزون يتبع منهج مباشر لتحديد التكلفة تنطبق فيه التدفقات المالية الفعلية مع للتكاليف المبثورة، وهي طريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا.

إستنتاج ١٩ قرر المجلس إلغاء استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا بسبب نقص مصداقيتها في تمثيل نفقات المخزون. ولا يستثني هذا القرار طرق تكاليف محددة تعكس نفقات المخزون المشابهة لطريقة الوارد أخيرا بصرف أولا.

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أنه، في بعض الاختصاصات، يمكن استخدام طريقة السوارد أخيرا بصرف أولا لأغراض الضرورية فقط إذا كانت تُستخدم تلك الطريقة أيضا لأغراض المحاسبة. إلا أن المجلس استنتج أن الإعتبارات الضريبية لا توفر أساسا مناسباً من المفاهيم لاختيار المعالجة المحاسبية الملائمة وأنه من غير المقبول السماح باستخدام معالجة محاسبية أقل مستوى فقط بسبب الأنظمة والفوائد الضريبية في اختصاصات معينة. وقد يشكل هذا قضية بالنسبة لسلطات الضريبة المحلية.

إستنتاج ٢١ يتابع معيار المحاسبة الدولي ٢ السماح باستخدام كلا من طريقة الوارد أولا بصرف أولا وطريقة المتوسط المرجح للمخزون القابل للتبادل.

تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة

إستنتاج ٢٢ اقترحت مسودة العرض حذف الفقرات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ التي تطلب الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة، لأن هذا الإفصاح مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

إستنتاج ٢٣ وقد لاحظ بعض المجابون أن معيار المحاسبة الدولي ١ لا يتطلب بشكل محدد الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة عند عرض تحليل المصاريف الذي يستخدم تصنيفا يرتكز على وظيفتها. وقد ناقشوا أن هذه المعلومات مهمة لفهم البيانات المالية. لذلك قرر المجلس أن يقتضي هذا الإفصاح بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢.

معايير المحاسبة الدولية ٧

بيان التدفق النقدي

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعليير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات

معياري المحاسبة الدولي ٧

بيانات التدفق النقدي

الهدف

٣ - ١

النطاق

٥ - ٤

فوائد معلومات التدفق النقدي

٩ - ٦

التعاريف

٩ - ٧

النقد والنقد المعادل

١٧ - ١٠

عرض بيان التدفق النقدي

١٥ - ١٣

النشاطات التشغيلية

١٦

النشاطات الإستثمارية

١٧

النشاطات التمويلية

٢٠ - ١٨

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

٢١

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية والتمويلية

٢٤ - ٢٢

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي المبالغ

٢٨ - ٢٥

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٣٤ - ٣١

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣٦ - ٣٥

الضرائب على الدخل

٣٨ - ٣٧

الإستثمارات في الشركات التابعة ولزيملة والمشاريع المشتركة

٤٢ - ٣٩

شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

٤٤ - ٤٣

العمليات غير النقدية

٤٧ - ٤٥

مكونات النقد والنقد المعادل

٥٢ - ٤٨

إفصاحات أخرى

٥٣

تاريخ التطبيق

الملاحق

أ بيان التدفقات النقدية لمشروع غير المنشأة لمالية

ب بيان التدفقات لتقنية لمنشأة مالية

إن معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي" مبين في الفقرة ١-٥٣. تتسوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٧ في سياق الهدف منه مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها" معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم اسماً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيـار المحاسبة الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

الهدف

إن معلومات التدفقات النقدية للمشروع مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، وحاجات المشروع في استخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها.

والهدف من هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف للتدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطاق

- ١ على المشروع إعداد بيان التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية.
- ٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ٧ قائمة التغيرات في المركز المالي الموافق عليه في يوليو ١٩٧٧.
- ٣ يهتم مستخدمو البيانات المالية بالكيفية التي يولد ويستخدم فيها المشروع النقدية وما يعادلها. وهذه هي الحالة بغض النظر عن طبيعة نشاطات المشروع وعما إذا كان يمكن للنظر إلى النقدية كناتج للمشروع كما هو الحال بالنسبة للمنشأة المالية. فالمشاريع تحتاج إلى النقدية ولذفس الأسباب جوهرياً رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للإيراد. فهي تحتاج إلى النقدية لتسيير عملياتها، ولرفع إنتراماتها وتوفير المولود للمستثمرين فيها، وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تقديم بيان التدفق النقدي.

فوائد معلومات التدفق النقدي

- ٤ عندما يستخدم بيان التدفق النقدي بالإنفتران مع باقي البيانات المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بالدين) وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمشاريع مختلفة. كما تحسن قلبية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة مشاريع لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث.

- ٥ غالباً ما تستخدم معلومات التدقيق النقدي التاريخية كمؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة تأكيد التكاليف النقدية المستقبلية. وهي مفيدة كذلك في اختبار دقة التقديرات السابقة للتكاليف النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدقيق النقدي وأثر الأسعار المتغيرة.

التعاريف

- ٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:

النقدية وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.

النقد المعدل وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ مطومة من النقد وهي غير خاضعة لمخاطر هامة تغير القيمة.

التكاليف النقدية وهي عبارة عن التكاليف الدخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.

النشاطات التشغيلية وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

النشاطات الاستثمارية وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

النشاطات التمويلية وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.

النقد والنقد المعدل

- ٧ يتم الاحتفاظ عادة بالبنود بمعدلات النقد من أجل مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأجل الاستثمار أو الأغراض الأخرى. ولأجل أن يكون الاستثمار مؤهلاً لاعتباره معادلاً للنقدية يجب أن يكون قابلاً للتحويل إلى مبلغ معين من النقدية ولا يكون عرضة لمخاطر هامة بالنسبة للتغير في القيمة. لذلك يكون الاستثمار مؤهلاً عادة لإعتبره معادلاً للنقد عندما يكون موعد استحقاقه قصير الأجل أي ٣ أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها. أما الاستثمارات في حقوق الملكية فتستبعد من النقدية للمعاملة ما لم تكن في جوهرها، نقدية معاملة، مثال ذلك حالة شراء أسهم ممتازة خلال فترة قصيرة من تاريخ استحقاقها ويترأخ استرداد محدد.

- ٨ يعتبر الإقتراض من البنوك عموماً نشاطات تمويلية. ولكن في بعض البلدان تشكل "حسابات السحب على المكشوف" والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المشروع. وفي هذه الحالات تدخل "حسابات السحب على المكشوف" كجزء من النقدية وما يعادلها، وتتصف هذه الترتيبات البنكية غالباً بتذبذب رصيد البنك من كونه رصيداً موجباً إلى رصيد "سحب على المكشوف".

- ٩ يستبعد من التكاليف النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادل النقدية بسبب أن هذه المكونات تعتبر جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة وليس جزءاً من النشاطات التشغيلية والاستثمارية أو التمويلية، فإدارة النقدية تتضمن استثمار النقدية الزائدة في بنود معاملة للنقدية.

عرض بيان التدفق النقدي

- ١٠ يجب أن يظهر بيان التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- ١١ يعرض المشروع تكلفته النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملاءمة لأعماله. فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للمشروع كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.
- ١٢ قد تشمل عملية واحدة تكلفات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن كلا الفائدة وأصل القرض ففيه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

النشاطات التشغيلية

- ١٣ يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشراً أساسياً عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع في توليد تدفقات نقدية كافية لمداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع، ودفع أرباح الأسهم، وإلحاق باستثمارات جديدة بدون اللجوء لمصادر تمويل خارجية. فالمعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالإعتراف مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.
- ١٤ تشتمل التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من النشاطات الرئيسية المنتجة للإيراد في المشروع. وعليه، فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح والخسارة. من أمثلة للتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي :
- (أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
 - (ب) المقبوضات النقدية من الأتوات والرسوم والعمولات والإيراد الأخر؛
 - (ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛
 - (د) المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنقيلة عنهم؛
 - (هـ) المدفوعات والمقبوضات النقدية لمشروع للتأمين مقابل الأخطار والمطالبات والدفعات السنوية ومناقص التأمين الأخرى؛ و
 - (و) المدفوعات النقدية لأضرار البخل أو المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكناً ربطها مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية؛ و
 - (ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

بعض العمليات المالية، مثل بيع أحد بنود الآلات قد ينشأ عنها ربح أو خسارة تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. إلا أن التدفقات النقدية المتعلقة بتلك العمليات تعتبر تدفقات نقدية من النشاطات الاستثمارية.

١٥ قد يحتفظ المشروع بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو الإيجار، وفي مثل هذه الحالة تشبه هذه البنود المخزون المملوك المشتري خصيصاً لإعادة البيع. وعليه فإن التكاليف النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المكتتة لغايات التعامل أو الإيجار تصنف على أنها نشاطات تشغيلية، ويكمل فإن المدفوعات النقدية مقدما والقروض التي تقدمها المنشآت المالية تصنف عادة على أنها نشاطات تشغيلية حيث أنها ذات صلة بالنشاط الرئيسي للمنتج للإيراد في ذلك المشروع.

النشاطات الإستثمارية

١٦ يعتبر الإفصاح المنفصل عن التكاليف النقدية الناشئة عن النشاطات الإستثمارية أمراً هاماً لأن هذه التكاليف النقدية تمثل مدى ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتكاليف نقدية مستقبلية. فيما يلي أمثلة للتكاليف النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- (أ) المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك العقدة لتكاليف التطوير الرأسمالية والممتلكات والمصانع والمعدات التي يقوم المشروع بتشييدها ذاتياً؛
- (ب) المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- (ج) المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين لمشاريع أخرى والحصص في المشاريع المشتركة (عدا المدفوعات للأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو تلك المكتتة لأغراض التعامل أو الإيجار)؛
- (د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين للمشاريع الأخرى أو الحصص في المشاريع المشتركة (عدا المقبوضات من الأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المكتتة لأغراض التعامل أو الإيجار)؛
- (هـ) السلفيات والقروض المقدّمة لأطراف أخرى (عدا السلفيات والقروض المقدّمة من قبل المؤسسات المالية)؛
- (و) المقبوضات النقدية من مداد السلفيات والقروض التي قدمت للأطراف الأخرى (عدا تلك السلفيات والقروض المقدّمة من قبل المؤسسات المالية)؛
- (ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المبيعة، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإيجار أو عند تصنيف المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛ و
- (ح) المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المبيعة وعقود الخيار وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإيجار أو عند تصنيف النقد المستلم ضمن النشاطات التمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن العقد على أساس أنه عقد تحوط لوضع محدد، فإن التكاليف النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التكاليف النقدية للوضع الذي تم تحوطه.

النشاطات التمويلية

١٧ أن الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مهم لأنه مفيد في التنبؤ بمطالبات مقدمي رأس مال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- (أ) المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو لوائح حقوق الملكية الأخرى؛
- (ب) المدفوعات النقدية لمالكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع؛
- (ج) المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وورق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من الإقراضات قصيرة أو طويلة الأجل؛
- (د) المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقرضة؛ و
- (هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستاجر لتخفيض الإئتمار القام المتعلق بحقد تأجير تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

١٨ يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام إما :

- (أ) الطريقة المباشرة؛ والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو
- (ب) الطريقة غير المباشرة؛ والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بأثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتطفلة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩ وتشجع المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام "الطريقة المباشرة" حيث أنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى "الطريقة غير المباشرة". فعند استخدام "الطريقة المباشرة" يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

- (أ) من السجلات المحاسبية للمشروع؛ أو
- (ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (إيراد القوائد والدخل المشابه ومصروف القوائد والأعباء المشابهة للمؤسسات المالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل عن:
- (١) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛

(٢) البنود غير النقدية الأخرى؛ و

(٣) البنود النقدية الأخرى التي لها أثر استثماري أو تمويلي.

٢٠ بموجب "الطريقة غير المباشرة"، يحدد صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بتعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار من :

- (أ) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والذمم الدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛

- (ب) البنود غير النقدية مثل الإستهلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة، وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المتحققة والأرباح غير الموزعة من الشركات الزميلة وحقوق الأقلية؛ و
- (ج) جميع البنود النقدية الأخرى ذات الأثر الاستثماري والتمويلي.

وكالمسلوب بديل، يمكن أن يعرض صافي التلغق النقدي من النشاطات التشغيلية بموجب "الطريقة غير المباشرة"، وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصّل عنها في بيان الدخل والتغيرات التي طرأت خلال الفترة في بنود المخزون السلمي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة للنشاط التشغيلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية والتمويلية

- ٢١ يجب على المشروع أن يعرض وبشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقيوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الاستثمارية والتمويلية، باستثناء التدفقات النقدية الواردة في الفقرات (٢٢) و(٢٤) والتي تعرض على أساس صافي المبالغ.

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي

- ٢٢ يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التالية على أساس الصافي:

- (أ) المقيوضات والمدفوعات النقدية نهاية عن الصلاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية نشاطات العمل بدلاً من نشاطات المنشأة؛ و
- (ب) المقيوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها محل الدوران سريعاً، ومبالغها كبيرة وتواريخ الاستحقاق قصيرة.

- ٢٣ من أمثلة المدفوعات والمقيوضات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢ (أ) ما يلي:

- (أ) قبول ومداد للودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك؛
- (ب) أموال يحتفظ بها لصالح الصلاء في مشروع استثماري؛ و
- (ج) الإيجارات المتحصلة بالنسيئة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.
- من أمثلة المقيوضات والمدفوعات النقدية المذكورة في الفقرة ٢٢ (ب) الدفعات النقدية والتسديدات الخاصة بما يلي:

- (أ) المبالغ الأصلية المتوقعة بملاء بطلبات الإئتمان؛
- (ب) شراء وبيع الاستثمارات؛ و
- (ج) الإقراضات قصيرة الأجل الأخرى، مثل تلك القروض التي يكون لها فترة استحقاق ثلاث شهور أو أقل.

- ٢٤ يمكن عرض للتدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس صافي:

- (أ) المقيوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد؛
- (ب) إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى؛ و

(ج) السلف النقدية والقروض المقدمة للملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥ يجب أن تسجل التكاليف النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التتفق النقدي.

٢٦ يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتاريخ التدفقات النقدية.

٢٧ يجب التقرير عن التكاليف النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". وهذا يسمح باستخدام معدل صرف يقارب سعر الصرف الفعلي. فطى سبيل المثال فإن المتوسط المرجح لسعر الصرف لفترة معينة يمكن أن يستخدم لتسجيل عمليات بالعملة الأجنبية أو لترجمة للتكاليف النقدية للشركة التابعة الأجنبية. إلا أن المعيار المحاسبي الدولي ٢١ لا يسمح باستخدام معدل الصرف بتاريخ الميزانية العمومية عند ترجمة التكاليف النقدية للشركة التابعة الأجنبية.

٢٨ لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تكاليف نقدية. ولكن يجري للتقرير عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحقق بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التكاليف النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها. ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التكاليف النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويتضمن الفروقات، إن وجدت كما لو تم التقرير عن التكاليف النقدية على أساس أسعار الصرف في نهاية الفترة المالية.

٢٩ [تم إلغاؤها]

٣٠ [تم إلغاؤها]

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣١ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح ويجب أن يصنف كل منها بسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

٣٢ يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التكاليف النقدية سواء تم الإعتراف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسميتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٣، "تكليف الإقتراض".

٣٣ يتم تصنيف لفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة عادة على أنها تكاليف نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية، إلا أنه لا يوجد إجماع في الرأي بالمعنى لتصنيف هذه التكاليف للنقدية من قبل المشاريع الأخرى. يمكن تصنيف لفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تكاليف نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وكبدل لذلك، يمكن تصنيف الفائدة

المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تكلفات نقدية تمويلية، وتكلفات نقدية استثمارية على التوالي لأنها تعتبر تكاليف للحصول على الموارد المالية وعوائد للإستثمارات.

٣٤ يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد المالية. وبكبدل لذلك يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها إحدى مكونات التكاليف النقدية من النشاطات التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد قدرة المشروع على دفع توزيعات الأرباح من خلال التكاليف النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التكاليف النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة. ويجب تصنيفها كتكاليفات من النشاطات التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها نشاطات استثمارية أو تمويلية.

٣٦ تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات ينتج عنها تكلفات نقدية تصنف على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية في بيان التكاليف النقدية. وبينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الاستثمارية أو النشاطات التمويلية، فإن التكلفة النقدية المرتبط بالضريبة غالباً ما يكون من الصعب عملياً تحديده ويمكن أن ينشأ في فترة مختلفة عن فترة حدوث التكاليف النقدية للصيغة الأساسية. وعليه فإن الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تكلفات من العمليات التشغيلية. ولكن عندما يكون من الممكن عملياً تحديد التكلفة النقدية للضريبة وربطه مع عملية معينة لإفراجه ينجم عنها تكلفات نقدية تصنف على أنها من نشاطات استثمارية أو تمويلية فإن التكلفة النقدية من الضرائب في هذه الحالة يصنف على أنه نشاط استثماري أو تمويلي حسب ما هو مناسب. وعندما توزع التكاليف النقدية من الضرائب على أكثر من فئة واحدة من النشاطات فإنه يجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة.

الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

٣٧ عندما تتم المحاسبة عن الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة على أساس استخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التكاليف النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها فقط عند عرض بيان التكلفة للنقدية. على سبيل المثال، عن توزيعات الأرباح والسلف.

٣٨ للمشروع الذي يظهر حصته في منشأة سيطر عليها مشاركتنا "نظراً للمعيار المحاسبي الدولي ٣١"، الحصص في المشاريع المشتركة"، والتي تستخدم طريقة التوحيد النسبي، تدخل ضمن قائمتها الموحدة للتكاليف النقدية حصتها النسبية في التكاليف النقدية للمنشأة المملوكة بالمشاركة. والمشروع الذي يصدر تقريراً عن مثل هذه المصلحة باستخدام طريقة حقوق الملكية تدخل في بينها للتكلفة النقدية للتكاليف النقدية بمقدار استثمارها في المنشأة المملوكة بالمشاركة، وكذلك للتوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة المملوكة بالمشاركة.

شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

٣٩ إن المجموع الإجمالي للتكاليف النقدية الناشئة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى يجب أن تعرض بشكل منفصل وتصنف على أنها نشاطات استثمارية.

٤٠ يجب على المشروع الإفصاح، وبشكل إجمالي، بالنسبة لكل من عمليات الشراء والبيع للشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

(أ) القيمة الإجمالية للشراء أو الإستهلاك؛

(ب) الجزء المدفوع بالنقد أو ما يعقله من قيمة الشراء أو الإستهلاك؛

(ج) مبلغ النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو الوحدة التجارية التي تم شراؤها أو إستهلاكها؛

(د) مبلغ الأصول والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال الأخرى التي تم شراؤها أو إستهلاكها، ملخصة حسب كل مجموعة رئيسية.

٤١ إن العرض المنفصل لأثار التكتفقات النقدية بالنسبة لشراء أو بيع للشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى كبنود إفرازية بالإضافة للإفصاح المنفصل عن مبالغ الأصول والالتزامات المشتراة أو المستبعدة، يساعد في تمييز هذه التكتفقات لنقدية عن التكتفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا يتم طرح آثار التكتفقات النقدية الناتجة عن الإستهلاك من تلك الآثار الناتجة عن الشراء.

٤٢ إن المبلغ الإجمالي للنقدية المدفوعة أو المقبوضة للشراء أو البيع يظهر في بيان التكتفقات النقدية صافيا من النقدية وما يعادلها المشتراة أو المستبعدة.

العمليات غير النقدية

٤٣ إن العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها يجب أن تستبعد من بيان التكتفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه النشاطات الاستثمارية والتمويلية.

٤٤ هناك العديد من النشاطات الاستثمارية والتمويلية لا يكون لها أثر مباشر على التكتفقات النقدية الجارية بالرغم أنها تؤثر على رأس المال وهيكل الأصول في المشروع. إن استبعاد العمليات غير النقدية من بيان التكتفقات النقدية يتفق مع هدف بيان التكتفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تكتفقات نقدية في الفترة الجارية. من أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

(أ) امتلاك الأصول إما بواسطة الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق عقود التأجير للتمويلية؛

(ب) امتلاك مشروع ما بواسطة إصدار أسهم مقابل ثمن الشراء؛ و

(ج) تحويل المديونية إلى حقوق ملكية.

مكونات النقد والنقد المعادل

٤٥ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض تسوية بين المبالغ في بيان التكتفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في الميزانية العمومية.

٤٦ في ضوء تعدد ممارسات إدارة النقدية والرتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي^١ 'عرض البيانات المالية'، يجب على المشروع الإفصاح عن السياسة التي يطبقها بالنسبة لتحديد مكونات النقدية وما يعادلها.

٤٧ يجب الإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها، فضلاً عن الإفصاح عن التأثير في تصنيف الأدوات المالية والتي اعتبرت في السابق على أنها جزء من محفظة الاستثمار في الأوراق المالية للمشروع، بموجب المعيار المحاسبي الدولي^٨ 'السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء'.

إفصاحات أخرى

٤٨ يجب على المشروع الإفصاح، مع تطبيق من الإدارة، عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للإستعمال من قبل المجموعة.

٤٩ هناك ظروف متعددة تكون فيها أرصدة النقدية وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع غير متوفرة للإستعمال من قبل المجموعة. من أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في بلد أجنبي حيث توجد رقابة أو قيود قانونية مطبقة عندما تكون مثل هذه الأرصدة غير متوفرة للإستعمال لعدم من قبل الشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى.

٥٠ يمكن أن تكون هناك معلومات إضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لنظم المركز المالي وسيولة المشروع. إن الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى ملاحظات الإدارة، يعد أمراً مرغوباً به ويمكن أن يشمل:

- (أ) مبالغ للتسهيلات الائتمانية غير المسحوبة والتي يمكن أن تكون متوفرة لأغراض النشاطات التشغيلية المستقبلية أو إمداد إلتزامات رأسمالية مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات؛
- (ب) المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية من كل من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المشروع في المشاريع المشتركة والمفصح عنها باستخدام طريقة التجميع الجزئي؛
- (ج) المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة الإنتاجية مفصلة عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية؛ و
- (د) مبالغ للتدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل صناعة وقطاع جغرافي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات").

٥١ يعتبر الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالإستثمار بشكل ملائم بالنسبة للحفاظ على الطاقة التشغيلية، فالمشروع الذي لا يقوم بالإستثمار بشكل ملائم للحفاظ على الطاقة التشغيلية يمكن أن يعرض ربحيته المستقبلية للخطر من أجل السيولة الجارية وتوزيعات الأرباح لمالكي المنشأة.

٥٢ إن الإفصاح عن التـدفقات النقدية من القطاعات يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمشروع ككل وتلك المتعلقة بأجزائها ومدى توافر وتنوع التدفقات النقدية من القطاعات.

تاريخ التطبيق

٥٣ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو ما بعد ذلك التاريخ.

الملحق أ

بيان التدفقات النقدي لمشروع غير المنشأة المالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

- ١ تظهر الأمثلة مبالغ لفترة الحالية فقط. إن المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة مطلوب تقديمها طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ "عرض البيانات المالية".
- ٢ تم إعطاء معلومات من بيان الدخل والميزانية العمومية لتوضيح كيفية اشتقاق بيان التدفقات النقدية وبالمطريقتين "المباشرة" و"غير المباشرة" لم يقدم أياً من بيان الدخل أو الميزانية العمومية وفقاً لمتطلبات الإفصاح والعرض في معيار المحاسبة الدولية.
- ٣ إن المعلومات الإضافية التالية هي أيضاً ملائمة لأعداد بيان للتدفقات النقدية:

- لقد تم امتلاك جميع أسهم الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم السوقية العادلة للأصول و الإلتزامات المشتراة على النحو التالي:

١٠٠	المخزون السلي
١٠٠	الذمم المدينة
٤٠	النقدية
٦٥٠	الممتلكات والمصانع والمعدات
١٠٠	الذمم الدائنة للتجارية
٢٠٠	ديون طويلة الأجل

- لقد تم الحصول على مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال العادية ومبلغ ٢٥٠ أخرى تم الحصول عليها من اقتراض طويل الأجل.
- كان مبلغ مصروف الفائدة ٤٠٠ دفع منها ١٧٠ خلال الفترة. كما دفع مبلغ ١٠٠ خلال الفترة كمصروف فائدة يخص فترة سابقة.
- بلغت أرباح الأسهم المنفوعة مبلغ ١,٢٠٠.
- كان الإلزام الضريبية في بداية الفترة ونهايتها ١,٠٠٠ و ٤٠٠ على التوالي. خلال الفترة أدرجت ضرائب إضافية قدرها ٢٠٠. وبلغت الضرائب المستقطعة عن الأرباح المقبوضة ١٠٠.
- امتلكت المجموعة خلال الفترة المحاسبية ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ١,٢٥٠ منها مبلغ ٩٠٠ أشتريت بواسطة عقود تأجير تمويلية. كما تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات.
- تم بيع معدات مصنع تكلفتها الأصلية ٨٠ ومجمع استهلاكها ٦٠ مقابل مبلغ قدره ٢٠.
- تضمن رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية سنة ٢٠٢٠ على فائدة مستحقة للقبض قدرها ١٠٠.

قائمة الدخل للموحدة للفترة المنتهية في ٢٠٢٠

٣٠,٦٥٠	المبيعات
(٢٦,٠٠٠)	تكلفة المبيعات
٤,٦٥٠	مجمّل الربح
(٤٥٠)	الإستهلاك
(٩١٠)	المصاريف البيعية والإدارية
(٤٠٠)	مصرف الفائدة
٥٠٠	دخل الإستثمار
(٤٠)	خسارة صرف عملات أجنبية
٣,٣٥٠	الربح قبل الضريبة
(٣٠٠)	ضريبة الدخل
٣,٠٥٠	الربح

الميزانية العمومية الموحدة كما في نهاية ٢٠٢٠

١٠٢٠	٢٠٢٠	الأصول
١٦٠	٢٣٠	النقدية وما يعادلها
١,٢٠٠	١,٩٠٠	الذمم للمدينة
١,٩٥٠	١,٩١٠	المخزون
٢,٥٠٠	(١,٠٦٠)	محفظة إستثمارية
	٣,٧٣٠	المتكاثات والمصانع والمعدات بالتكلفة
	(١,٤٥٠)	الإستهلاك المتركم
		للمتكاثات والمصانع والمعدات - لأصافي
		مجموع الأصول
٨٥٠	٢,٢٨٠	الإلتزامات
٦,٦٦٠	٧,٩١٠	الذمم الدائنة
	٢٥٠	فائدة مستحقة الدفع
١,٨٩٠	٢٣٠	ضرائب دخل مستحقة الدفع
١٠٠	٤٠٠	ديون طويلة الأجل
١,٠٠٠	٢,٣٠٠	مجموع الإلتزامات
١,٠٤٠	٣,١٨٠	حقوق المساهمين
٤,٠٣٠		رأس المال
	١,٥٠٠	أرباح متدورة
	٢,٢٣٠	مجموع حقوق المساهمين
٢,٦٣٠	٤,٧٣٠	مجموع الإلتزامات وحقوق المساهمين
٦,٦٦٠	٧,٩١٠	

بيان التدفق النقدي بالطريقة المباشرة* (فقرة ١٨(أ))

٢×٢٠

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
متحصلات نقدية من العملاء	٣٠,١٥٠
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧,٦٠٠)
للتدفقة الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠
فائدة مدفوعة	(٢٧٠)
ضريبة دخل مدفوعة	(٩٠٠)

١,٣٨٠

صافي النقدية من النشاطات التشغيلية

التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
امتلاك الشركة التابعة (x)، بعد طرح النقدية المشتراة	
(إيضاح أ)	(٥٥٠)
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)
متحصلات من بيع معدات	٢٠
فائدة مقبوضة	٢٠٠
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠

(٤٨٠)

صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الإستثمارية

التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية	
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠
متحصلات من الإقتراض طويل الأجل	٢٥٠
مدفوعات إلتزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)
أرباح أسهم مدفوعة ^(١)	(١,٢٠٠)

(٧٩٠)

صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية

صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها	
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة (إيضاح ج)	١١٠
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة (إيضاح ج)	١٢٠
	٢٣٠

(١) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة (فقرة ١٨ (ب))

٢×٢٠

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
صافي الربح قبل الضرائب	٣,٣٥٠
تعديلات عن:	
الإستهلاك	٤٥٠
خسارة صرف عملات أجنبية	٤٠
دخل الاستثمارات	(٥٠٠)
مصرف الفائدة	٤٠٠
	<u>٣,٧٤٠</u>
الزيادة في الزمم المدينة التجارية والأخرى	(٥٠٠)
النقص في المخزون	١,٠٥٠
النقص في الدائنون التجاريون	(١,٧٤٠)
التقديرات الناتجة من العمليات	<u>٢,٥٥٠</u>
الفائدة المدفوعة	(٢٧٠)
ضريبة الدخل المدفوعة	(٩٠٠)
	<u>١,٣٨٠</u>
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية	
التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية	
امتلاك للشركة التابعة (x) بعد طرح النقدية للمشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)
متحصلات من بيع معدات	٢٠
الفائدة المقبوضة	٢٠٠
أرباح الأسهم المقبوضة	٢٠٠
	<u>(٤٨٠)</u>
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الاستثمارية	
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية	
المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠
المتحصلات من الإقتراض طويل الأجل	٢٥٠
مدفوعات التزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)
أرباح الأسهم المدفوعة (١)	(١,٢٠٠)
	<u>(٧٩٠)</u>
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية	
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها	١١٠
النقدية وما يعادلها في أول الفترة (إيضاح ج)	١٢٠
النقدية وما يعادلها في آخر الفترة (إيضاح ج)	<u>٢٣٠</u>

(١) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

إيضاحات حول بيان التكتفلات النقدية (الطريقتين "المباشرة" و"غير المباشرة")

أ. امتلاك الشركة التابعة

امتلكت المجموعة الشركة (X) خلال الفترة. وكانت القيم العادلة للأصول والالتزامات المشتراة كما يلي:

٤٠	نقدية
١٠٠	مخزون
١٠٠	ذمم مدينة
٦٥٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
(١٠٠)	دائنون تجاريون
(٢٠٠)	دين طويل الأجل
٥٩٠	إجمالي سعر الشراء
(٤٠)	يطرح للنقدية في شركة (X)
٥٥٠	التدفق النقدي المستخدم في شراء الشركة التابعة بعد طرح للنقدية المشتراة

ب. ممتلكات ومصانع ومعدات

اُشتريت المجموعة أثناء الفترة ممتلكات ومصانع ومعدات بكلفة إجمالية قدرها ١٢٥٠ منها ٩٠٠ تم تملكها بواسطة عقد إيجار تمويلي. وقد تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء للممتلكات والمصانع والمعدات.

ج. النقدية وما يعادلها

تتكون النقدية وما يعادلها من النقدية في الصندوق والأرصدة لدى البنوك، والاستثمارات في أدوات السوق النقدية. وتتألف النقدية وما يعادلها الظاهرة في بيان التدفق النقدي من مبالغ الميزانية العمومية التالية:

٢×٢٠	١×٢٠	النقدية في الصندوق وأرصدة لدى البنوك
٤٠	٢٥	استثمارات قصير الأجل
١٩٠	١٣٥	النقدية وما يعادلها كما تم التقرير عنها سابقاً
٧٣٠	١٦٠	أثر التغيرات في أسعار الصرف
-	(٤٠)	النقدية وما يعادلها كما تم إعادة عرضها
٧٣٠	١٢٠	

تحتوي النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة على ودائع لدى البنوك مقدارها ١٠٠ محتفظ بها لدى الشركة التابعة وهي غير قابلة للتحويل بحرية للشركة القابضة بسبب قيود على تحويل العملات.

للمجموعة تسهيلات ائتمانية غير مسحوبة قدرها ٢,٠٠٠ يمكن استخدامها ٧٠٠ منها فقط للتوسع في المستقبل.

د. معلومات عن القطاعات

المجموع	قطاع ب	قطاع أ	التدفقات النقدية من :
١,٣٨٠	(١٤٠)	١,٥٢٠	النشاطات التشغيلية
(٤٨٠)	١٦٠	(٦٤٠)	النشاطات الإستثمارية
(٧٩٠)	(٢٢٠)	(٥٧٠)	النشاطات التمويلية
<u>١١٠</u>	<u>(٢٠٠)</u>	<u>٣١٠</u>	

طريقة عرض بديلة ("الطريقة غير المباشرة")

كأسلوب بديل في قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة، فإنه يجري أحياناً عرض الربح التشغيلي قبل التغييرات في رأس المال العامل كما يلي:

٣٠,٦٥٠	إيرادات بعد استبعاد دخل الإستثمارات
(٢٦,٩١٠)	يطرح: المصاريف التشغيلية بعد استبعاد الإستهلاك
<u>٣,٧٤٠</u>	الربح التشغيلي قبل التغييرات في رأس المال العامل

الملحق ب

بيان التدفقات النقدية لمنشأة مالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

- ١ يظهر المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، بينما تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إظهار المبالغ المقابلة للفترة السابقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ "عرض البيانات المالية".
- ٢ قدم المثال باستخدام "الطريقة المباشرة".

٢×٢٠

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
٢٨,٤٤٧	مقبوضات الفوائد والصوائت
(٢٣,٤٦٣)	مدفوعات الفوائد
٢٣٧	استرداد قروض كانت قد شطبت سابقاً
(٩٩٧)	مدفوعات نقدية للموظفين والموردين
<u>٤,٢٢٤</u>	الربح التشغيلي قبل التغيرات في الأصول التشغيلية
(الزيادة) للنقص في الأصول التشغيلية :	
(٦٥٠)	الأموال قصيرة الأجل
٢٣٤	الدفعات المحتفظ بها لأغراض قانونية أو رقابية
(٢٨٨)	الأموال المقدمة كسلف للعملاء
(٣٦٠)	صافي الزيادة في الذمم المدينة لبطاقات الائتمان
(١٢٠)	أوراق مالية أخرى متداولة قصيرة الأجل
(الزيادة) للنقص في الإلتزامات التشغيلية:	
٦٠٠	ودائع العملاء
(٧٠٠)	شهادات إيداع قابلة للتداول
٣,٤٤٠	صافي النقدية من النشاطات التشغيلية قبل ضريبة الدخل
<u>(١٠٠)</u>	ضريبة دخل مدفوعة
٣,٣٤٠	صافي النقدية من النشاطات التشغيلية
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
٥٠	بيع للشركة التابعة (٧)
٢٠٠	أرباح أسهم مقبوضة
٣٠٠	فائدة مقبوضة
١,٢٠٠	المتحصلات من بيع أوراق مالية غير متداولة
(٦٠٠)	شراء أوراق مالية غير خاضعة متداولة
(٥٠٠)	شراء ممتلكات ومصانع ومعدات
<u>٦٥٠</u>	صافي النقدية من النشاطات الإستثمارية

يتبع...

...يتبع

التكاليف النقدية من النشاطات التمويلية

١,٠٠٠	إصدار قروض
٨٠٠	إصدار أسهم ممتازة بضمان شركة تابعة
(٢٠٠)	إعادة تسديد قروض طويلة الأجل
(١,٠٠٠)	صافي النقص في القروض الأخرى
(٤٠٠)	أرباح أسهم مدفوعة

صافي النقدية من النشاطات التمويلية

٢٠٠	أثار للتغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها
٦٠٠	صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها
٤,٧٩٠	النقدية وما يعادلها في بداية الفترة
٤,٠٥٠	النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة

٨,٨٤٠

معار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ١٨

معييار المحاسبة للدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

٢-١	الهدف
٤-٣	النطاق
٦-٥	تعاريف
٣١-٧	السياسات المحاسبية
١٢-٧	إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
١٣	الإلتصاق في السياسات المحاسبية
٣١-١٤	التغيرات في السياسات المحاسبية
٢٧-١٩	تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية
٢٢	التطبيق بأثر رجعي
٢٧-٢٣	القيود على التطبيق بأثر رجعي
٣١-٢٨	الإفصاح
٤٠-٣٢	التغيرات في التقديرات المحاسبية
٤٠-٣٩	الإفصاح
٤٩-٤١	الأخطاء
٤٨-٤٣	قيود إعادة البيان بأثر رجعي
٤٩	الإفصاح عن الأخطاء في الفترة السابقة
	عدم قابلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي
٥٣-٥٠	تاريخ النفاذ
٥٤	سحب البيانات الأخرى
٦٥-٥٥	الملحق
	التعديلات على البيانات الأخرى
	مصادقة المجلس على المعيار الدولي ٨
	أساس الإستنتاجات
	الإرشادات التنفيذية

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مبين في الفقرة ٥٦-١ و الملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعيير للخلص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ في سياق الهدف منه ولأساس الإستنتاجات "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها".

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " محل معيار المحاسبة الدولي ٨ "تصافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية" (المنقح عام ١٩٩٣) ويجب تطبيقه للفترة المنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك للتاريخ. ويفضل للتطبيق المبكر. كما يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

• التفسير رقم ٢ "الإساق - رسمة تكاليف الإقراض"

• التفسير رقم ١٨ "الإساق - الطرق البديلة"

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة لدولية معيار المحاسبة الدولي ٨ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتعددت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ وتلخصت الأهداف الرئيسية للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٨ فيما يلي:

(أ) إلغاء البديل المسموح به للتطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب أخطاء الفترة السابقة؛

(ب) إلغاء مفهوم الخطأ الأساسي؛

(ج) توضيح هرم الإرشادات الذي ترجع إليه الإدارة، والذي تقوم بدراسة قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تطبق بشكل محدد؛

(د) تحديد الحروفات أو الليبانات للخطأ المادية، وتوضيح كيفية تطبيق مفهوم المادية عند تطبيق السياسات المحاسبية وتصويب الأخطاء؛ و

(هـ) تضمين الإجماع في التفسير ٢ "الإساق - رسمة تكاليف الإقراض" والتفسير ١٨ "الإساق - الطرق البديلة".

مقدمة ٤ لم يقر المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.

التغييرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ يتم إعداده وصف التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨.

إختبار السياسات المحاسبية

مقدمة ٦ تم نقل متطلبات إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" إلى هذا المعيار. ويقوم المعيار بتحديث هرم الإرشادات السابق الذي ترجع إليه الإدارة والذي تقوم بدراسة قلبية تطبيقه عند إختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنطبق بشكل محدد.

المالية

مقدمة ٧ يعرف المعيار الحذوفات أو البيانات الخاطئة المالية. ويشترط ما يلي:

- (أ) يجب أن لا يتم تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يكون أثر تطبيقها غير ملائ. ويعتبر هذا مكملًا للنص الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ الذي يفيد بعدم ضرورة القيام بالإصلاحات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت المعلومات غير ملائ.
- (ب) لا تمثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء مالية.
- (ج) ينبغي تصويب أخطاء الفترة السابقة المالية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها.

التغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وتصويب أخطاء الفترة السابقة

- مقدمة ٨ يقتضي المعيار التطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب أخطاء الفترة السابقة. كما يلغي البديل المسموح به في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨.
- (أ) لتضمن التحديد الناتج من تغيير السياسة المحاسبية أو مبلغ تصويب خطأ الفترة السابقة في ربح أو خسارة الفترة الحالية؛ و
- (ب) لعرض المعلومات المقارنة غير المتغيرة من البيانات المالية للفترة السابقة.

مقدمة ٩ نتيجة إلغاء البديل المسموح به، يتم عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة وكما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تحدث أبدا.

عدم قابلية التطبيق

- مقدمة ١٠ يحتفظ المعيار بمفهوم "عدم قابلية التطبيق" للإعفاء من تغيير المعلومات المقارنة عندما يتم تطبيق للتغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي ويتم تصويب أخطاء الفترة السابقة. ويتضمن المعيار الآن تعريفا لمصطلح "عدم قابلية للتطبيق" وإرشادات حول تفسيره.
- مقدمة ١١ وينص المعيار أيضا أنه عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لما يلي:

- (أ) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، أو
- (ب) حدوث خطأ في جميع الفترات السابقة.

تقوم المنشأة بتغيير المعلومات المقارنة كما لو أنه تم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة لو تم تصويب الخطأ، بأثر مستقبلي من أول تاريخ معمول به.

الأخطاء الأساسية

مقدمة ١٢ يلغي المعيار مفهوم خطأ أساسي وبالتالي للتمييز بين الأخطاء الأساسية وغيرها من الأخطاء المادية. ويُعرّف المعيار أخطاء الفترة السابقة.

الإفصاحات

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار الآن، أكثر من كونه يشجع، الإفصاح عن تغيير وشيك في السياسة المحاسبية عندما تحتاج المنشأة إلى تنفيذ معيار أو تفسير جديد تم إصداره لكنه لم يوضع موضع الإنفاذ بعد. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يقتضي الإفصاح عن المعلومات المعروفة أو القابلة للتقدير على نحو معقول المرتبطة بتقييم التأثير المحتمل الذي سيتأتى عن تطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار إفصاحاً أكثر تفصيلاً عن مبالغ التعديلات التي تنتج من تغيير السياسات المحاسبية أو تصويب أخطاء الفترة السابقة. ويقتضي القيام بتلك الإفصاحات لكل بند مسطر متأثر في البيانات المالية، وإذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة، فإنه يقتضي الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

التغييرات الأخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات العرض لربح أو خسارة لفترة إلى معيار المحاسبة الدولي ١.

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار الإجماع للورد في التفسير ١٨ "الاتساق - الطرق البديلة" وبالتحديد ما يلي:

(أ) تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات المشابهة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يقتضى أو يسمح معيار أو تفسير معين بشكل محدد بتصنيف للبلود التي قد يكون اختلاف السياسات منطباً لها؛ و

(ب) إذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا للتصنيف، يتم اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة بشكل منسجم على كل فئة.

وقد شمل الإجماع للورد في التفسير ١٨ الإجماع للورد في التفسير ٢ "الاتساق - رسملة تكاليف الإقراض"، ويقتضى أنه عندما تختار المنشأة سياسة لرسملة تكاليف الإقراض، ينبغي عليها تطبيق هذه السياسة على كافة الأصول المؤهلة.

مقدمة ١٧ يتضمن المعيار تعريفاً للتغيير في التقدير المحاسبي.

مقدمة ١٨ يتضمن المعيار استثناءات من تضمين آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي في الربح أو الخسارة. وينص على أنه إلى الحد الذي يؤدي فيه التغيير في التقدير المحاسبي إلى حدوث تغييرات في الأصول أو الإلتزامات، أو الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، فإنه يتم الاعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذي العلاقة خلال فترة التغيير.

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية،

التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التقديرات في السياسات المحاسبية والتقديرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

٢ ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك الإفصاحات عن التقديرات في السياسات المحاسبية.

النطاق

٣ يجب أن يطبق هذا المعيار في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، والمحاسبة لتقديرات في السياسات المحاسبية، والتقير في التقديرات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة.

٤ إن الآثار الضريبية لتصويب أخطاء الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي يتم القيام بها لتطبيق التقديرات في السياسات المحاسبية تتم محاسبتها والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

تعريف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:

السياسات المحاسبية وهي عبارة عن المبادئ المحددة، والقواعد، والأعراف، والأحكام، والممارسات المتبعة لدى المنشأة في إعداد وتقديم البيانات المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو للترزم، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التقديرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويبات لأخطاء.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتألف من:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) للتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

المالية يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان من الممكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.

لخطأ الفترة السابقة الإغفالات أو البيئات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لواقعة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإغفال في استخدام، أو إساءة استخدام، المعلومات الموثوقة التي:

(أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و

(ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها ولخذاً بالإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.

لتطبيق بآثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو أنه كان يتم دائماً تطبيق تلك السياسة.

إعادة العرض بآثر رجعي هو تصويب الإعراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وقوائمها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

عدم قابلية التطبيق يد تطبيق المطلوب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بآثر رجعي أو إعادة العرض بآثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

(أ) كانت آثار التطبيق بآثر رجعي أو إعادة العرض بآثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) تقتضى التطبيق بآثر رجعي أو إعادة العرض بآثر رجعي إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) تقتضى التطبيق بآثر رجعي أو إعادة العرض بآثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتطابقة بتلك التقديرات التي:

(١) توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الإعراف بتلك المبالغ أو أقسامها أو الإفصاح عنها؛ و

(٢) كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

من معلومات أخرى

التطبيق يؤثر مستقبلياً للتغير في السياسة المحاسبية والإعتراف يؤثر التغير في تقدير المحاسبي، على التوالي، هو:

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تقع بعد التاريخ الذي يتم فيه تغيير السياسة؛ و

(ب) الإعتراف يؤثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية التي تتأثر بالتغير.

٦ إن تقدير ما إذا كان يمكن الحذف أو البيان للخطأ أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وبالتالي يكون مادياً يقتضي دراسة خصائص أولئك المستخدمين. وينص إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة ٢٥ على ما يلي: "يفترض بالمستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبة وأن يكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بالجدد اللازم". لذلك، يجب أن يأخذ التقدير بعين الاعتبار كيف يمكن التوقع من المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

السياسات المحاسبية

إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات تنفيذ ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المعيار أو التفسير.

٨ تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على السياسات المحاسبية التي استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنها تؤدي إلى بيانات مالية تحتوي معلومات موثوقة وملائنة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تطبق عليها. وليس من الضروري تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. إلا أنه من غير الملائم الإبتعاد عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو عدم تصويب حالات عدم الإلتزام بها، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تفقدها النقدية.

٩ لا تشكل إرشادات تنفيذ المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية جزءاً من تلك المعايير، ولا تحتوي بالتالي متطلبات لبيانات مالية.

١٠ في غياب المعيار أو التفسير الذي ينطبق بشكل محدد على المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، تستخدم الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات:

(أ) تتعلق باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ و

(ب) موثوقة، حيث أن البيانات المالية:

(١) تمثل بصديق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛

(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني؛

(٣) تكون حيادية، أي تخلو من الإحياز؛

(٤) تتصف بالحكمة؛ و

(٥) مكتملة من جميع النواحي المالية.

١١ عند إصدار الحكم الموضح في الفقرة ١٠، ترجع الإدارة إلى قابلية تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الاعتبار:

(أ) المتطلبات والإرشادات في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و

(ب) التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف في الإطار.

١٢ عند إصدار الحكم الموضح في الفقرة ١٠، يمكن أن تأخذ الإدارة أيضا بعين الاعتبار البيانات الحديثة للهيئات الأخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم إطار مفهومي مماثل لوضع المعايير المحاسبية وغيرها من الكتابات المحاسبية وممارسات الصناعة المقبولة، إلى الحد الذي لا تتعارض فيه مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.

الإتساق في السياسات المحاسبية

١٣ تختيار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يقتضي أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون لاختلاف السياسات مناسبا لها. وإذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا للتصنيف، يتم لاختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل منسجم على كل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٤ تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالتين التاليتين:

(أ) إذا اقتضى معيار أو تفسير معين هذا التغيير؛ أو

(ب) أو إذا نتج عن هذا التغيير بياقت مالية تكلم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

١٥ يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قارين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة على مر الوقت لتحديد التوجهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. لذلك، يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية ضمن كل فترة ومن فترة إلى الفترة التي تليها ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية أحد المعايير الواردة في الفقرة ١٤.

١٦ لا تعد التغيرات التالية تغيرات في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف في جوهرها عن تلك التي حدثت سابقا؛ و

(ب) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي لم تحدث سابقا أو كانت غير مالية.

١٧ يعد التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" تغييرا في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بدلا من هذا المعيار.

١٨ لا تنطبق الفقرات ١٩-٣١ على التغيير في السياسة المحاسبية للموضح في الفقرة ١٧.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

١٩ بمراجعة الفقرة ٢٣:

(أ) ينبغي على المنشأة محاسبة التغيير في السياسة المحاسبية الذي ينتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين وفقا للأحكام الانتقالية المحددة، إن وجدت، في ذلك المعيار أو التفسير؛ و

(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاما انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي، ينبغي عليها تطبيق التغيير بأثر مستقبلي.

٢٠ ولغرض هذا المعيار، لا يعتبر للتطبيق المبكر لمعيار أو تفسير معين تغييرا طوعيا في السياسة المحاسبية.

٢١ في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على إحدى للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يمكن أن تطبق الإدارة وفقا للفقرة ١٢ سياسة محاسبية معينة من البيانات الحديثة للهيئات الأخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم إطار مفاهيمي مماثل لوضع المعايير المحاسبية. وإذا اختلفت المنشأة، عقب إجراء تعديل على ذلك البيان، تغيير السياسة المحاسبية، تسم محاسبة ذلك التغيير والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٢ بمراجعة الفقرة ٢٣، عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقا للفقرة ١٩ (أ) أو ١٩ (ب)، تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصّل عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة.

القيود على التطبيق بأثر رجعي

٢٣ عندما تقتضي الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) التطبيق بأثر رجعي، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد إما الآثار الخاصة بالفترة أو الآثار التراكمي للتغيير.

٢٤ عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار الخاصة بالفترة المتوقعة بتغيير السياسة المحاسبية على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات كما في بداية أول فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي ممكنا، والتي قد تكون للفترة الحالية، كما تقوم بتعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لتلك الفترة.

٢٥ عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بتعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ قابل للتطبيق.

٢٦ عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة إلى أبعد فترة مبنية ممكنة. إن التطبيق بأثر رجعي على الفترة السابقة هو أمر غير ممكن ما لم يكن من العملي تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كلا الميزانية العمومية الإفتتاحية والختامية لتلك الفترة. إن مقدار التعديل الناتج المرتبط بالفترة التي تسبق تلك المعروضة في البيانات المالية يتم تطبيقه على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة، ويجري التعديل عادة على الأرباح المحتجزة. إلا أن التعديل قد يجري على مكون آخر في حقوق الملكية (على سبيل المثال، للإمتثال لمعيار أو تفسير معين). ويتم أيضا تعديل أية معلومات أخرى حول الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، إلى أبعد تاريخ سابق عملي.

٢٧ عندما يكون من غير العملي للمنشأة أن تقوم بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقا للفقرة ٢٥ بتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قليلة للتطبيق. لذلك تقوم بإهمال نسبة التعديل التراكمي على الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. ويسمح بتغيير السياسة المحاسبية حتى إذا كان من غير الممكن تطبيق السياسة بأثر مستقبلي لأية فترة سابقة. وتقدم الفقرات ٥٠-٥٣ إرشادات توضح متى يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

٢٨ عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو يكون له هذا التأثير باستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- (أ) عنوان المعيار أو التفسير؛
- (ب) حيثما كان قابلا للتطبيق، أنه يتم إجراء التغيير في السياسة المحاسبية وفقا لأحكامها الإنتقالية؛
- (ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
- (د) حيثما كان قابلا للتطبيق، وصف للأحكام الإنتقالية؛
- (هـ) حيثما كان قابلا للتطبيق، الأحكام الإنتقالية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الفترات السابقة؛
- (و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل؛
- (١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(ز) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(ح) إذا كان التطبيق يؤثر رجعي الذي تقتضيه الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) غير ممكن لفترة سابقة معينة، أو الفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٢٩ عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو يكون له تأثير على تلك الفترة باستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم للمنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) الأسباب وراء تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من خلال تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة؛

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد العملي، مقدار التعديل:

(١) لكل بند سطر متكرر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(د) مقدار التعديل المطلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد العملي؛ و

(هـ) إذا كان من غير الممكن التطبيق يؤثر رجعي لفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٣٠ عندما لا تطبق المنشأة المعيار أو التفسير الجديد الذي تم إصداره لكن لم يتم وضعه قيد التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) هذه الحقيقة؛ و

(ب) والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والتي ترتبط بتقدير الأثر المحتمل الذي يتأتى عن تطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.

٣١ إن لم تكن الفقرة ٣٠، تدرس المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار أو التفسير الجديد؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوثيقة في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ الذي يقتضى فيه تطبيق المعيار أو التفسير؛

(د) التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل أولي؛ و

(هـ) وإما:

- (١) مناقشة الأثر الذي يُتوقع أن يتأتى عن التطبيق الأولي للمعيار أو لتفسير على البيانات المالية المنشأة؛ أو
- (٢) لو إذا كان ذلك الأثر غير معلوم أو غير قابل للتقدير بشكل معقول، بيان حصول تلك المسألة.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

٣٢ نتيجة الشكوك المتأصلة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة لكن يمكن تقديرها فقط. ويرتبط التقدير بأحكام تستند إلى المعلومات الموثوقة والمتوفرة حديثاً. على سبيل المثال، يمكن أن تُطلب التقديرات لما يلي:

(أ) الديون المعنومة؛

(ب) تقادم المخزون؛

(ج) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛

(د) الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية الممتثلة في تلك الأصول؛ و

(هـ) إلتزامات الضمان.

٣٣ يعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد البيانات المالية ولا يضعف من موثوقيتها.

٣٤ قد يحتاج التقدير إلى مراجعة إذا حدثت تغيرات في الظروف التي لتركز عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو المزيد من الخبرة. ولا ترتبط مراجعة التقدير بطبيعتها بالفترات السابقة كما لا تعتبر تصحيحاً لخطأ معين.

٣٥ إن التغير في أساس القياس المنطوق هو تغير في السياسة المحاسبية وليس تغيراً في التقدير المحاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز التغير في السياسة المحاسبية عن التغير في التقدير المحاسبي، يُعامل التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي.

٣٦ يتم الاعتراف بأثر للتغير في التقدير المحاسبي، باستثناء ذلك للتغير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧، بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

٣٧ إلى الحد الذي يؤدي فيه التغير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغيرات في الأصول والإلتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغير.

٣٨ إن الاعتراف بأثر مستقبلي بأثر للتغير في التقدير المحاسبي يعني أنه يتم تطبيق المعيار على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغير في التقدير. وقد يؤثر التغير في التقدير المحاسبي فقط على ربح أو خسارة للفترة الحالية، أو ربح أو خسارة كلا للفترتين الحالية والمستقبلية.

على مبييل المثال، يؤثر التغير في تقدير مبلغ الدين المعدومة فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية ولذلك يتم الاعتراف به في الفترة الحالية. إلا أن التغير في العمر الإنتاجي للمقدر للأصل القابل للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنفعة الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في ذلك الأصل، يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يتم الاعتراف بأثر التغير المرتبط بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويتم الاعتراف بالأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، كدخل أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩ تلمص المنشأة عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر.

٤٠ إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١ يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بالاعتراف بعناصر البيانات المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تمثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية أو غير مادية يتم ارتكابها عن قصد لتحقيق عرض محدد للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تكفاتها النقدية. ويتم تصويب أخطاء الفترة الحالية المكتشفة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. إلا أنه لا يتم اكتشاف الأخطاء المادية في بعض الأحيان حتى فترة لاحقة، ويتم تصويب أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات ٤٢-٤٧).

٤٢ بمراعاة الفقرة ٤٣، تقوم المنشأة بتصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال:

- (أ) إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ؛ و
- (ب) أو إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

قيود إعادة البيانات بأثر رجعي

٤٣ يتم تصويب خطأ الفترة السابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير العملي تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للخطأ.

٤٤ عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار الخاصة بالفترة لخطأ معين على المعلومات المقارنة لواقعة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكن للتحقيق (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

٤٥ عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ معين على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة لتصويب الخطأ بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

٤٦ يتم استثناء تصويب خطأ للفترة السابقة من ربح أو خسارة الفترة التي يتم فيها اكتشاف الخطأ. ويتم إعادة عرض أية معلومات يتم تقديمها حول الفترات السابقة بما في ذلك أية ملخصات تاريخية للبيانات المالية إلى أبعد تاريخ سابق عملي.

٤٧ عندما يكون من غير العملي تحديد حجم الخطأ (على سبيل المثال، الخطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لكافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقاً للفقرة ٤٥ بإعادة عرض المعلومات المقارنة بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي. لذلك تقوم بإهمال الجزء المتعلق بإعادة العرض التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. تقدم الفقرات ٥٠-٥٣ إرشادات حول متى يكون من غير العملي تصويب الخطأ لواقعة أو أكثر من الفترات السابقة.

٤٨ يتم تمييز تصويب الأخطاء عن التقديرات في التقديرات المحاسبية. وتعتبر التقديرات المحاسبية بطبيعتها تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى مراجعة عندما تصبح المعلومات الإضافية معروفة. على سبيل المثال، لا يعتبر الربح أو الخسارة المعترف به ضمن نتائج أية معاملة طارئة تصويباً لخطأ معين.

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

٤٩ مراعاة الفقرة ٢٢، توضح المنشأة صافي:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التصويب؛

(١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة؛

(ج) مقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة معروضة؛ و

(د) إذا كان إعادة العرض بأثر رجعي غير العملي لفترة سابقة محددة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

عدم قابلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي

٥٠ من غير العملي في بعض الظروف تعديل المعلومات المقارنة لولادة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، كان من غير الممكن جمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لميامة محاسبية جديدة (بما في ذلك لغرض الفترات ٥١-٥٣، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة، وقد يكون من غير العملي إعادة صياغة المعلومات.

٥١ من الضروري في كثير من الأحيان إجراء تغييرات عند تطبيق سياسة محاسبية معينة على عناصر البيانات المالية المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى. ويعتبر التقدير ذو سمة شخصية على نحو متواصل، ويمكن وضع التقديرات بعد تاريخ الميزانية العمومية. ومن الممكن أن يكون وضع التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ فترة سابقة، بسبب طول الفترة الزمنية التي تكون قد مرت منذ وقوع لخر معاملة أو حدث أو ظرف لخر. إلا أن الهدف من التقديرات المرتبطة بفترات سابقة يبقى كما هو بالنسبة للتقديرات التي يتم إجرائها في الفترة الحالية، وبالتحديد لكي يعكس التقدير الظروف التي كانت قائمة عند وقوع المعاملة أو الحدث أو الظرف الأخر.

٥٢ لذلك فإن تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي أو تصويب خطأ فترة سابقة يقتضي تمييز المعلومات التي:

(أ) توفر دليلا على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (لتاريخ) التي وقعت فيها المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، و

(ب) من الممكن أنها كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

عن المعلومات الأخرى. وبعض أنواع التقديرات (على سبيل المثال تقدير القيمة العادلة الذي لا يستند على سعر ملحوظ أو مخلات ملحوظة)، من غير العملي تمييز هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يقتضي للتطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إجراء تقدير هام يكون من المستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير العملي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصويب خطأ الفترة السابقة بأثر رجعي.

٥٣ ينبغي عدم استخدام الفهم التحليلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب مبالغ لفترة سابقة، إما في وضع الإقرارات حول ما كان يمكن أن تكون نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ المعترف بها أو التي يتم قياسها أو الإفصاح عنها في فترة سابقة. على سبيل المثال، عندما تقوم منشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في قياس الأصول المالية التي تم تصنيفها سابقا على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس"، فإنها لا تغير أساس قياسها لتلك الفترة إذا قررت الإدارة فيما بعد عدم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. بالإضافة إلى ذلك، عندما تقوم المنشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في حساب التزاعها الخاص بالإجازات المرضية للمتركمة للموظفين وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "مناقص الموظفين"، فإنها تتجاهل أي معلومات حول موسم أنفلونزا حاد بشكل غير علاني خلال

الفترة التالية التي أصبحت متوفرة بعد أن تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة. إن حقيقة أنه كثيراً ما يطلب إجراء تقديرات هامة عند تحليل المعلومات المقارنة المعروضة للفترة السابقة لا يحول دون التحليل الموثوق أو تصويب المعلومات المقارنة.

تاريخ النفاذ

٥٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قلعت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

سحب البيانات الأخرى

٥٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٨ صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية، المنقح عام ١٩٩٣.

٥٦ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) التفسير ٢ الإتساق - رسملة تكاليف الاقتراض؛ و

(ب) المعيار ١٨ الإتساق - الطرق البديلة.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة الممنوعة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٨

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٨ للسياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هالز-جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليمبرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفرى ولينغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات حول

معيـار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٨، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التمسولات والإنقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير ولتتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان لتحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ يتضمن للمعيار تغييرات كبيرة على النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ولم يكن هدف المجلس إعادة دراسة كافة متطلبات المعيار السابق لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ومحاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات السياسية وتصويبات الأخطاء. وبالتالي لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

إلغاء المعالجات البديلة المسموحة

إستنتاج ٤ تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ معالجات بديلة مسموحة للتغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية (الفقرات ٥٤-٥٧) وتصويبات للأخطاء الأساسية (الفقرات ٢٨-٤٠). وبموجب هذه البدائل المسموحة:

(أ) تم تضمين التحديل الناتج عن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية في حسابات الربح أو الخسارة للفترة الحالية؛ و

(ب) تم تضمين مقدار تصويب الخطأ الأساسي في حسابات الربح أو الخسارة للفترة.

إستنتاج ٥ في كلتا الحالتين، تم عرض المعلومات المقارنة كما تم عرضها في البيانات المالية لقرارات سابقة.

إستنتاج ٦ حدد المجلس إلغاء المعالجات الإختيارية للتخيرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء على أنه تحسين مهم في النسخة المابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويلغى المعيار المعالجات البديلة المسموحة ويقضي أن تتم محاسبة للتخيرات في السياسات المحاسبية وتصويبات أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي.

إستنتاج ٧ توصل المجلس إلى أن للتطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل المعلومات للمقارنة المعروضة لفترات سابقة هو أفضل من المعالجات البديلة المسموحة سابقا لأنه بموجب طريقة التطبيق بأثر رجعي المطلوبة حاليا:

(أ) لا يشمل الربح أو الخسارة لفترة للتغيير آثار التخيرات في السياسات المحاسبية أو الأخطاء المرتبطة بفترات سابقة.

(ب) يتم إعداد المعلومات المعروضة حول الفترات السابقة على نفس الأساس الذي يتم وفقا له إعداد المعلومات حول الفترة الحالية، وبالتالي تعتبر قابلة للمقارنة. وتتميز هذه المعلومات بخاصية نوعية محددة في إطار إعداد وعرض البيانات المالية، وتقدم أكثر المعلومات فائدة في تحليل الاتجاهات للدخل والمصاريف.

(ج) لا يتم تكرار أخطاء الفترة السابقة في المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة.

إستنتاج ٨ ونلقى البعض في رددهم على مسودة العرض أنه يتم تفضيل المعالجات البديلة المسموحة سابقا بسبب ما يلي:

(أ) أن تصويب أخطاء الفترة السابقة عن طريق إعادة عرض معلومات الفترة السابقة ينطوي على استخدام غير مبرر للفهم التحليلي؛

(ب) أن الاعتراف بأثر التخيرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء في ربح أو خسارة الفترة الحالية يجعل منها أكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية؛ و

(ج) تم الاعتراف بكل مبلغ تم تسجيله لحساب أو على حساب الأرباح المحتجزة نتيجة أنشطة المنشأة في حساب الربح أو الخسارة في فترة معينة.

إستنتاج ٩ توصل المجلس إلى أن إعادة عرض معلومات الفترة السابقة لتصويب خطأ الفترة السابقة لا ينطوي على استخدام غير مبرر للفهم التحليلي لأنه يتم تحديد أخطاء الفترة السابقة فيما يتعلق بالإخفاق في استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات الموثوقة التي كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة وكان يتوقع بشكل معقول أن يتم الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار في إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

إستنتاج ١٠ واستنتج المجلس أيضا أن الإفصاحات حول التخيرات في السياسات المحاسبية وتصويبات أخطاء الفترة السابقة في الفقرات ٢٨ و ٢٩ و ٤٩ من المعيار ينبغي أن تضمن أن تكون آثارها مهمة بشكل كاف لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج ١١ كما استنتج المجلس أيضا أن الاعتراف بكل مبلغ تم تسجيله لحساب أو على حساب الأرباح المحتجزة نتيجة أنشطة المنشأة في الربح أو الخسارة في فترة معينة يعتبر أقل أهمية من أن يمثل الربح أو الخسارة لكل فترة معروضة بصندوق آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تقع في تلك الفترة.

إلغاء التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة المادية الأخرى

يستنتاج ١٢ يلغي المعيار التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة المادية الأخرى، ونتيجة لذلك، تتم محاسبة كافة أخطاء الفترة السابقة المادية بنفس الطريقة التي تمت فيها محاسبة الخطأ الأساسي بموجب المعالجة بأثر رجعي الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. واستنتج للمجلس أنه كان من الصعب تفسير تعريف "الأخطاء الأساسية" في النسخة السابقة بشكل منسجم لأن الميزة الرئيسية للتعريف - أن الخطأ أدى إلى أن تكون البيانات المالية الخاصة بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة غير موثوقة - كانت ميزة لكافة أخطاء الفترة السابقة المادية.

تطبيق معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين

يستنتاج ١٣ اقترحت مسودة العرض أنه عندما ينطبق معيار أو تفسير ما على بند معين في البيانات المالية، يتم تحديد السياسة (أو السياسات) المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال دراسة ما يلي بالترتيب التتالي:

- (أ) المعيار (بما في ذلك أية ملاحق تشكل جزءاً من المعيار)؛
- (ب) التفسير؛
- (ج) ملاحق المعيار التي لا تشكل جزءاً منه؛ و
- (د) إرشادات التنفيذ الصادرة فيما يتعلق بالمعيار.

يستنتاج ١٤ قرر المجلس عدم وضع تسلسل هرمي بالمتطلبات لهذه الظروف. ويتضمن المعيار تطبيق المعايير والتفسيرات المعمول بها فقط، كما لا يذكر بالإضافة إلى ذلك الملاحق.

يستنتاج ١٥ قرر المجلس عدم تصنيف المعايير في مرتبة أعلى من التفسيرات لأن تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتضمن التفسيرات التي تتساوى في منزلتها مع المعايير. وتوضح قواعد كل معيار المادة التي تشكل متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما هي إرشادات التنفيذ. ويُحتفظ بمصطلح "ملاحق" فيما يخص فقط المادة التي هي جزء من معيار دولي لإعداد التقارير المالية.

بيانات الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير

يستنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض أنه في غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين، ينبغي على الإدارة وضع وتطبيق سياسة محاسبية معينة من خلال دراسة، من بين إرشادات أخرى، بيانات الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم إطاراً مفهوماً مماثلاً لوضع المعايير المحاسبية. وعلق المجابون على مسودة العرض أن هذا قد يقتضي من المنشآت دراسة بيانات الهيئات الأخرى المختلفة الواضحة للمعايير عندما لا تتوفر إرشادات مجلس معايير المحاسبة الدولية. في حين ناقش بعض المحققون أنه قد يتطلب على سبيل المثال دراسة كافة مكونات المبادئ المحاسبية الأمريكية

المقبولة عموماً حول بعض المواضيع. وبعد دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه من الضروري أن يشير المعيار إلى أن دراسة هذه البيانات هو أمر طوعي (انظر الفقرة ١٢ من هذا المعيار).

إستنتاج ١٧ وكما اقترح في مسودة العرض، ينص المعيار على أن بيانات الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير تُستخدم فقط إذا كانت لا تتعارض مع ما يلي:

- (أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و
(ب) للتصنيفات ومعايير الإعراف ومفاهيم القياس فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الإطار.

إستنتاج ١٨ يشير المعيار إلى أحدث بيانات الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير لأنه إذا تم سحب البيانات أو استبدالها، فإن الهيئة الواضحة للمعيار لن تعتد أنها تحتوي على أفضل السجلات المحاسبية للتطبيق.

إستنتاج ١٩ أشارت الملاحظات المستلمة أنه كان من غير الواضح من مسودة العرض ما إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية الذي يتبع التغيير في البيان الخاص ببيئة أخرى وضعة للمعايير ينبغي محاسبته بموجب الأحكام الانتقالية الواردة في ذلك البيان. وكما هو مشار أعلاه، لا يلزم المعيار استخدام البيانات الخاصة بالبيانات الأخرى الواضحة للمعايير في أي ظروف كانت. وبالتالي قرر المجلس توضيح أنه تتم محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية (انظر الفقرة ٢١ من المعيار). وعليه، تُمنع المنشأة من تطبيق الأحكام الانتقالية المحددة من قبل الهيئة الأخرى الواضحة للمعايير إذا كانت غير متسجمة مع معالجة التغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية المحددة من قبل المعيار.

المادية

إستنتاج ٢٠ ينص المعيار على عدم ضرورة تطبيق السياسات المحاسبية المحددة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان تأثير تطبيقها غير مادي. وينص أيضاً على أن البيانات المالية لا تمثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي لخطأ مادية، وينبغي تصويب أخطاء الفترة السابقة للمادية بعد اكتشافها في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصروح بإصدارها. ويتضمن المعيار تعريفاً للحدوفات أو البيانات الخاطئة للمادية، والذي يستند إلى وصف للمادية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" وفي الإطار.

إستنتاج ٢١ نصت المقدمة السابقة إلى بيانات معايير المحاسبة الدولية على أن الهدف لم يكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البنود غير المادية. ولا يوجد بيان مقابل ذلك في المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد استلم المجلس ملاحظات تفيد بأن غياب البيان من المقدمة يمكن تفسيره على أنه يقتضي من المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسات المحاسبية (بما في ذلك متطلبات القياس) التي تحددها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البنود غير المادية. إلا أن المجلس قرر أن تطبيق مفهوم المادية يجب أن يرد في المعايير بدلاً من المقدمة.

يحتاج ٢٢ يرد تطبيق مفهوم المادية في معيارين، ويستمر معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح "عرض البيانات المالية" في تحديد تطبيقه على الإصاحات. في حين يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ تطبيق المادية في تطبيق السياسات المحاسبية وتصويب الأخطاء (بما في ذلك الأخطاء في قياس البنود).

معيار الإعفاء من المتطلبات

يحتاج ٢٣ تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ معيارا خاصا بعدم قابلية التطبيق للإعفاء من التطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي للأخطاء الأساسية، ومن تقديم الإصاحات ذات العلاقة، عندما لا يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموحة لتلك البنود. ولقترحت مسودة العرض بدلا من ذلك إعفاءا من التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي عندما يؤدي إلى نشوء تكلفة أو جهد غير ملائم.

يحتاج ٢٤ في ضوء الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء المبني على تقدير الإدارة للتكلفة أو الجهد غير الملائم هو أمر غير موضوعي إلى حد كبير لأن يتم تطبيقه بشكل منسجم من قبل المنشآت المختلفة. علاوة على ذلك، قرر المجلس أن موازنة للتكاليف والمنافع هي مهمة تقع على عاتقه عند وضع المتطلبات المحاسبية وليست مهمة المنشأة عند تطبيق تلك المتطلبات. لذلك، قرر المجلس الإحتفاظ بمعيار عدم قابلية التطبيق للإعفاء في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويؤثر هذا على الإعفاءات للفرقة ٢٣-٢٥ والفرقة ٣٩ والفرقات ٤٣-٤٥ من المعيار. إن عدم العملية هو الأساس الوحيد الذي يتم على أساسه تقديم الإعفاءات في المعيار والتفسيرات من تطبيق المتطلبات المحددة عندما يكون تأثير تطبيقها مائلا.

تعريف "عدم قابلية التطبيق"

يحتاج ٢٥ قرر المجلس توضيح معنى "عدم قابلية التطبيق" فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة.

يحتاج ٢٦ اقترح بعض المعلقون أن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة هما أمران غير ممكنين لفترة سابقة محددة متى كانت التقديرات الهامة مطلوبة كما في تاريخ معين في تلك الفترة. إلا أن المجلس قرر تحديد تعريف أضيق لعدم قابلية التطبيق لأن حقيقة أنه من الضروري غالبا إجراء التقديرات الهامة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة لا تمنع التعديل أو التصويب الموثوق للمعلومات المقارنة. لذلك قرر المجلس أن عدم القدرة على التمييز الموضوعي بين المعلومات التي توفر دليلا على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ (تواريخ) التي سيتم فيها الإعراف بتلك المبالغ أو قيمتها أو الإفصاح عنها والتي قد تتوفر عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة عن المعلومات الأخرى هو العامل الذي يمنع التحديل أو التصويب الموثوق للمعلومات المقارنة لفترات سابقة (انظر الجزء "ج" من تعريف "عدم قابلية التطبيق" والقرنين ٥١ و ٥٢ من المعيار).

إستنتاج ٢٧ يحدد المعيار أنه ينبغي عدم استخدام الفهم التحليلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب المبالغ لفترة سابقة، سواء عند صياغة الإقتراضات حول ما كانت ستكون عليه نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ في فترة سابقة. وهذا لأنه لا يمكن في فترة لاحقة وبشكل موضوعي تحديد نوايا الإدارة في فترة سابقة، ولأن استخدام المعلومات التي كان من الممكن أن لا تكون متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة (الفترة) السابقة المتأثرة غير منسجم مع تعريفات التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي.

تطبيق إعفاء عدم قابلية التطبيق

إستنتاج ٢٨ يحدد المعيار أنه عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كافة الفترات السابقة، أو الأثر التراكمي لخطأ ما على كافة الفترات السابقة، تغير المنشأة المعلومات المقارنة كما لو تم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو تم تصويب الخطأ، بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول (انظر الفقرتين ٢٥ و ٤٥ من المعيار). وهذا مماثل للفترة ٥٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨، لكنه لم يعد مقتصرًا على التغييرات في السياسات المحاسبية. وقرر المجلس أن يضمن هذه الأحكام في المعيار لأنه يتفق مع الملاحظات المستلمة التي تنص على أنه يفضل اقتضاء التطبيق بأثر مستقبلي من بداية أول فترة معقولة بدلاً من السماح لحدوث تغيير في السياسة المحاسبية فقط عندما يكون بإمكان المنشأة تحديد الأثر التراكمي للتغيير لكافة الفترات السابقة في بداية الفترة الحالية.

إستنتاج ٢٩ ويقدم المعيار بشكل منسجم مع إقتراحات مسودة العرض إعفاء عدم قابلية التطبيق من التطبيق بأثر رجعي للتغييرات في السياسات المحاسبية، بما في ذلك التطبيق بأثر رجعي للتغييرات التي تحدث وفقاً للأحكام الانتقالية في معيار أو تفسير معين. وحدثت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ إعفاء عدم قابلية التطبيق فيما يخص التطبيق بأثر رجعي للتغييرات الطوعية فقط في السياسات المحاسبية. لذلك اعتمدت قابلية تطبيق الإعفاء على التغييرات التي تحدث وفقاً للأحكام الانتقالية في معيار أو تفسير معين على نص ذلك المعيار أو التفسير. وقام المجلس بتوسيع قابلية تطبيق الإعفاء لأنه قرر أن الحاجة للإعفاء تنطبق بشكل مساوٍ على كافة التغييرات في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي.

الإفصاحات حول التطبيق المتوقع للمعايير والتفسيرات الصادرة حديثاً

إستنتاج ٣٠ يقتضي المعيار من المنشأة تقديم إفصاحات عندما لا تكون قد طبقت بعد معيار أو تفسير جديد تم إصداره لكن لم يتم وضعه بعد قيد الإقفاذ. ويطلب من المنشأة الإفصاح عن عدم تطبيقها بعد للمعيار أو للتفسير، والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والمتعلقة بتقدير الأثر الممكن الذي سيمسبه للتطبيق الأولي للمعيار أو للتفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة لتطبيق الأولى (الفترة ٣٠). ويتضمن المعيار أيضاً إرشادات حول الإفصاحات المحددة التي ينبغي أن تدرسها المنشأة عند تطبيق هذا المتطلب (الفترة ٣١).

استنتاج ٣١ تختلف الفقرتان ٣٠ و ٣١ من المعيار عن الاقتراحات الواردة في مسودة العرض في الجوانب التالية:

- (أ) أنهما تحددان بأن المنشأة تحتاج إلى الإفصاح عن المعلومات فقط إذا كانت معروفة أو مقدرة بشكل معقول. ويأتي هذا التوضيح استجابة للملاحظات حول مسودة العرض التي تفيد بأن الإفصاحات المقترحة يمكن أن تكون أحياناً غير عملية.
- (ب) في حين اقترحت مسودة العرض إلزام تقديم الإفصاحات في الفقرة ٣١، يورد المعيار هذه الإفصاحات كبنود ينبغي على المنشأة دراسة الإفصاح عنها لتلبية للمتطلب العام في الفقرة ٣٠. ويتم من خلال هذا التحديل تركيز المتطلب على هدف الإفصاح، وكاستجابة للملاحظات الواردة حول مسودة العرض بأن الإفصاحات المقترحة كانت متطلبها أكثر بكثير من الإفصاحات الواردة في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، توضيح أن نية المجلس كان تحقيق المقاربة مع المتطلبات الأمريكية وليس أن تتطوي الإفصاحات على الكثير من المتطلبات.

الإعتراف بآثار التغييرات في التقديرات المحاسبية

استنتاج ٣٢ اقترحت مسودة العرض الاحتفاظ دون أي استثناء بالمتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ بأن يتم الإعتراف بآثر التغيير في التقدير المحاسبي في الربح أو الخسارة في:

- (أ) فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو
- (ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

استنتاج ٣٣ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض على ضرورة أن يتم الإعتراف بآثار جميع التغييرات في التقديرات المحاسبية في الربح أو الخسارة. ونقشوا أن هذا يعتبر غير ملائم إلى الحد الذي يؤدي في التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والالتزامات، لأن حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتغير نتيجة لذلك. كما ناقش هؤلاء المعلقون أيضاً أنه من غير الملائم منع الإعتراف بآثار التغييرات في التقدير المحاسبي مباشرة في حقوق الملكية عندما يكون ذلك مطلوباً أو مسموحاً به من قبل معيار أو تفسير معين. يتفق المجلس مع هذا الرأي ويقرر تقديم استثناء من المتطلب الموضح في الفقرة ٣٢ لهذه الظروف.

دليل إرشادات معيار المحاسبة الدولي ٨ المياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يعتبر هذا إيضاحي ولكنه ليس جزءاً من معيار المحاسبة الدولي ٨.

المثال ١ - العرص السابق للأخطاء

١. ١ خلال ٢٠٠٢ اكتشفت شركة بيتا أن بعض المنتجات المباعة خلال ٢٠٠١ قد دخلت خطأ في المخزون السلعي بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ بمبلغ ٦,٥٠٠*.

٢. ١ تظهر الدفاتر المحاسبية لبيتا عام ٢٠٠٢ مبيعات بمبلغ ١٠٤,٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦,٥٠٠ (بما في ذلك الخطأ في المخزون الإفتتاحي بمبلغ ٦,٥٠٠) وضرائب الدخل بمبلغ ٥,٢٥٠.

٣. ١ في ٢٠٠١ أعدت بيتا التقرير التالي:

٧٣,٥٠٠	مبيعات
(٥٣,٥٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل
(٦,٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٤,٠٠٠	صافي الربح

٤. ١ رصيد الأرباح المدورة الإفتتاحي لعام ٢٠٠١ هو ٢٠,٠٠٠ والرصيد الختامي ٣٤,٠٠٠

٥. ١ بلغت نسبة ضريبة الدخل لشركة بيتا ٣٠% للعلمين ٢٠٠٢ و ٢٠٠١. وبذلك لا يوجد دخل أو مصاريف أخرى.

٦. ١ كانت تملك شركة بيتا ٥٠٠٠ وحدة عملة من أسهم راس المال بشكل عام، ولم تملك أية مكونات أخرى في حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة. ولا يتم تداول أسهمها بشكل عام ولا تنصح عن حصة السهم من الأرباح.

شركة بيتا

مقتطفات من قائمة الدخل تحت أسلوب معالجة نقطة المرجعية

(معاد عرضها)			
١×٢٠	٢×٢٠		
٧٣,٥٠٠	١٠٤,٠٠٠		مبيعات
(٦٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)		تكلفة البضاعة المباعة
			الربح من النشاطات العادية قبل
١٣,٥٠٠	٢٤,٠٠٠		ضرائب الدخل
(٤,٠٥٠)	(٧,٢٠٠)		ضرائب الدخل
٩,٤٥٠	١٦,٨٠٠		صافي الربح

يتبع...

*في هذا المثال، البنود التقديرية تم تحديدها "بوحدة النقد".

...يبيع

شركة بيتا
بيان التغيرات في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح المحتجزة	أسهم رأس المال	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٢٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٠
<u>٩,٤٥٠</u>	<u>٩٤٥٠</u>	_____	الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠١ كما هو معاد بيانه
٣٤,٤٥٠	٢٩,٤٥٠	٥,٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠١
<u>١٦,٨٠٠</u>	<u>١٦,٨٠٠</u>	_____	الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢
<u><u>٥١,٢٥٠</u></u>	<u><u>٤٦,٢٥٠</u></u>	<u><u>٥,٠٠٠</u></u>	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢

مقتطعات من الإيضاحات

- ١ إن بعض المنتجات التي بيعت في عام ٢٠٠١ تم تضمينها بشكل غير صحيح في المخزون في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠١ بقيمة ٦,٥٠٠ وحدة عملة. وتم إعادة عرض البيانات المالية لعام ٢٠٠١ لتصويب هذا الخطأ. وفيما يلي أدناه ملخص تأثير إعادة العرض على تلك البيانات المالية. ولا يوجد أي أثر في عام ٢٠٠٢.

الأثر في عام ٢٠٠١

وحدة عملة

(٦,٥٠٠)

١,٩٥٠

(٤,٥٥٠)

(٦,٥٠٠)

١,٩٥٠

(٤,٥٥٠)

(الزيادة) في تكلفة السلع المباعة

الإنخفاض في مصروف ضريبة الدخل

(الإنخفاض) في الربح

(الإنخفاض) في المخزون

الإنخفاض في ضريبة الدخل مستحقة الدفع

(الإنخفاض) في حقوق الملكية

مثال ٢- التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

١. ٢ خلال عام ٢٠٢٢ قامت شركة جاما بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء محطة طاقة هيدروإلكترونية قيد الإنشاء لاستخدامها من قبل شركة جاما. وفي الفترات السابقة، قلمت شركة جاما برسملة هذه التكاليف. وقررت شركة جاما الآن معالجة هذه التكاليف كمصروف بدلاً من رسملتها. وقدرت الإدارة أن السياسة الجديدة ملائمة لما ينتج عنها من معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها متسجمة مع الممارسة الصناعية المحلية، مما يجعل من البيانات المالية لشركة جاما أكثر قابلية للمقارنة.

٢. ٢ قامت جاما برسملة "تكاليف الإقتراض" المكتوبة والبالغة ٢,٦٠٠ خلال عام ٢٠٢١ و ٥,٢٠٠ في الفترات السابقة لـ ٢٠٢١. تمت رسملة كافة تكاليف الإقتراض المكتوبة في السنين السابقة بخصوص تملك محطة القوى.

٣. ٢ تظهر سجلات جاما ربحاً قبل الفاتدة وضرائب الدخل من النشاطات العادية لعام ٢٠٢٢ مبلغ ٢٠,٠٠٠، ومصروف فاتدة بمبلغ ٣,٠٠٠ (يعود لـ ٢٠٢٢ فقط) وضرائب دخل بمبلغ ٨,١٠٠.

٤. ٢ لم تعترف جاما بأي مصروف استهلاك لمحطة القوى كونها لم توضع في الإستخدام بعد.

٥. ٢ أظهر تقرير جاما لعام ٢٠٢١ ما يلي:

١٨,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل الفاتدة وضرائب الدخل
-	مصروف الفاتدة
١٨,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل
(٥,٤٠٠)	ضرائب الدخل
١٢,٦٠٠	صافي الربح

٦. ٢ كان رصيد الأرباح المدورة الإقتطحية لعام ٢٠٢١ مبلغ ٢٠,٠٠٠ والأرباح المدورة الختامية ٣٢,٦٠٠.

٧. ٢ معدل الضريبة على جاما ٣٠% للعامين ٢٠٢٢ و ٢٠٢١ والفترة السابقة.

٨. ٢ كانت تملك شركة بيتا ١٠,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم رأس المال بشكل عام، ولم تملك أية مكونات أخرى في حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة. ولا يتم تداول أسهمها بشكل عام كما لا تنصح عن حصة السهم من الأرباح.

شركة جاما مقطعت من قائمة الدخل

(معدل عرضها)		
١×٢٠	٢×٢٠	
١٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل الفاتدة وضريبة الدخل
(٢,٦٠٠)	(٣,٠٠٠)	مصروف الفاتدة
١٥,٤٠٠	٢٧,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل
(٤,٦٢٠)	(٨,١٠٠)	ضرائب الدخل
١٠,٧٨٠	١٨,٩٠٠	صافي الربح

يبيع...

شركة جاما
بيان التغييرات في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح المحتجزة (المعاد بينها)	أسهم رأس المال	
وحدة صلة	وحدة صلة	وحدة صلة	
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٧ كما هو مبلغ عنه سابقاً
			التغيير في السياسة المحاسبية لرسملة
			للأفائدة (صافي ضرائب الدخل بقيمة
			١٦٥٠ وحدة صلة) (ملاحظة ١)
<u>(٣٦٤٠)</u>	<u>(٣٦٤٠)</u>		
٢٦٣٦٠	١٦٣٦٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٨ (كما هو معاد بينها)
			الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون
<u>١٠٧٨٠</u>	<u>١٠٧٨٠</u>		الثاني ٢٠٠٨ (معاد بينها)
٣٧١٤٠	٢٧١٤٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٩
<u>١٨٩٠٠</u>	<u>١٨٩٠٠</u>		الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون
			الثاني ٢٠٠٩
<u>٥٦٠٤٠</u>	<u>٤٦٠٤٠</u>	<u>١٠٠٠٠</u>	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠١٠

مكتطفات من الإيضاحات

١ خلال عام ٢٠١٠، قامت شركة جاما بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الإقراض المتعلقة بمحطة طاقة هيدروإلكترونية قيد الإنشاء لاستخدامها من قبل شركة جاما. وفي الفترات السابقة، قامت شركة جاما برسمة هذه للتكاليف. وهي الآن ملغاة كمصاريف عدد تكبدها. وقدردت الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لما ينتج عنها من معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها منسجمة مع الممارسة الصناعية المحلية، مما يجعل من شركة جاما أكثر قابلية للمقارنة. وتمت محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض البيانات المقارنة لعام ٢٠١٠. ويحتوي الجدول التالي على أثر التغيير في العام ٢٠١٠. وتسم تخفيض الأرباح المحتجزة الإفتتاحية لعام ٢٠١٠ إلى ٣٦٤٠ وحدة صلة، وهو مبلغ لتعديل المرتبط بسلفترات التي تسبق عام ٢٠١٠.

وحدة صلة	التأثير على ٢٠١٠
(٢١,٦٠٠)	(زيادة) في مصروف للأفائدة
٧٨٠	الإنخفاض في مصروف ضريبة الدخل
<u>(١,٨٢٠)</u>	(الإنخفاض) في الربح
	الأثر على الفترات التي تسبق ٢٠١٠
(٣,٦٤٠)	(الإنخفاض) في الربح (مصروف فائدة بقيمة ٥٢٠٠ وحدة صلة مطروحا منه ضريبة
	بقيمة ١٥٦٠ وحدة صلة)
<u>٥,٤٦٠</u>	(الإنخفاض) في الأصول في سياق البناء وفي الأرباح المحتجزة في ٣١ كانون الثاني ٢٠١٠

مثال ٣- التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي

١.٣ خلال ٢٠x٢، قامت شركة دلتا بتغيير سياستها المحاسبية لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، من أجل تطبيق منهج مكونات أكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.

٢.٣ وفي الأعوام التي سبقت عام ٢٠x٢، لم يتم بشكل كافٍ تفصيل سجلات الأصول الخاصة بشركة دلتا لتطبيق منهج المكونات بالكامل. وفي نهاية العام ١x٢٠، قامت الإدارة باستطلاع هندسي قدم معلومات حول المكونات المحفوظ بها وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القليلة للإستهلاك في بداية عام ٢٠x٢. إلا أن الإستطلاع لم يقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق لتكلفة تلك المكونات التي لم تتم محاسبتها سابقاً بشكل منفصل، ولم تسمح السجلات الموجودة قبل الإستطلاع بإعادة صياغة هذه المعلومات.

٣.٣ قامت شركة دلتا بدراسة كيفية محاسبة كل من جانبي التغيير المحاسبي. وحددت أنه لم يكن من الممكن محاسبة التغيير على منهج مكتمل المكونات بأثر رجعي، أو محاسبة ذلك التغيير بأثر مستقبلي من أي تاريخ يسبق بداية عام ٢٠x٢. كذلك ينبغي محاسبة التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقييم بأثر مستقبلي. لذلك، استنتجت الإدارة أنها ينبغي أن تطبق السياسة الجديدة لشركة دلتا بأثر مستقبلي من بداية عام ٢٠x٢.

٤.٣ للمعلومات الإضافية:

معدل ضرائب شركة دلتا هو ٣٠%.

وحدة عملة	الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام ٢٠x١:
٢٥,٠٠٠	التكلفة
(١٤,٠٠٠)	الإستهلاك
١١,٠٠٠	صافي القيمة الدفترية
١,٥٠٠	مصرف الإستهلاك المتوقع لعام ٢٠x٢ (أساس قديم)
	بعض نتائج الإستطلاع الهندسي:
١٧,٠٠٠	التقييم
٣,٠٠٠	القيمة للمتبقية المقدرة
٧	متوسط العمر المتبقي للأصل (بالمسنوات)
٢,٠٠٠	مصرف الإستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠x٢ (أساس جديد)

يتبع...

مقتطفات من الإيضاحات

١ من بداية عام ٢٠٠٢، قامت شركة دلتا بتغيير سياساتها المحاسبية الخاصة باستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، حتى تتمكن من تطبيق منهج مكونات أكثر تكاملاً، وتبني نموذج إعادة التقييم في نفس الوقت. وتعتقد الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لأنها تتعامل بشكل أكثر دقة مع عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات وترتكز على قيم حديثة. وقد تم تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من بداية عام ٢٠٠٢ لأنه لم يكن من الممكن تقدير آثار تطبيق السياسة إما بأثر رجعي أو أثر مستقبلي من أي تاريخ مبكر. ووفقاً لذلك، فلن تبني السياسة الجديدة ليس له أي أثر على السنوات السابقة. ويتمثل الأثر على السنة الحالية في زيادة المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية السنة بقيمة ٦٠٠٠ وحدة عملة وزيادة مخصص الضريبة الموجلة الإحتياكي بقيمة ١٨٠٠ وحدة عملة وإنشاء احتياطي إعادة تقييم في بداية السنة بقيمة ٤٢٠٠ وحدة عملة وزيادة مصروف الإستهلاك بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة وتخفيض مصروف الضريبة بقيمة ١٥٠ وحدة عملة.

معار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات	
مقدمة ١-مقدمة ٤	المقدمة
	معيار المحاسبة الدولي ١٠
	الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية
١	الهدف
٢	النطاق
٧-٣	التعريفات
١٣- ٨	الإعتراف والقياس
٩-٨	الأحداث المعجلة بعد تاريخ الميزانية العمومية
١١-١٠	الأحداث غير المعجلة بعد تاريخ الميزانية العمومية
١٣-١٢	توزيعات الأرباح
١٦-١٤	إستمراية المنشأة
٢٢-١٧	الإفصاح
١٨-١٧	تاريخ الإقرار بإصدار البيانات
	تحديث الإفصاح عن الظروف
٢٠-١٩	بتاريخ الميزانية العمومية
٢٢-٢١	الأحداث غير المعجلة بعد تاريخ الميزانية العمومية
٢٣	تاريخ النفاذ
٢٤	سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعلن ١٩٩٩)
	الملحق
	التعديلات على البيانات الأخرى
	مصادقة المجلس على المعيار ١٠
	أساس الإستنتاجات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" مبين في الفقرة ١-٢٤ والملحق. تشملوى جميع الفقرات في التأكيد ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تنبأها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ في سياق للهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية محل معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية (المنقح في عام ١٩٩٩) وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠

مقدمة ٢ لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ١٠ كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصنيفات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلولات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء الدلائل والنصوص غير اللازمة وللتناقضات الواردة في المعايير وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ وكان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٠ هو تقديم توضيح محدود لمحاسبة أرباح الأسهم المعلقة بعد تاريخ الميزانية العمومية. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ تمثل التغيير الرئيسي عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في التوضيح المحدود للفقرتين ١٢ و ١٣ (أي الفقرتان ١١ و ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا قامت المنشأة بالإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية.

معيار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

الهدف

١ ان هدف هذا المعيار هو وصف:

(أ) متى يجب ان يحل المشروع ببياناته المالية بالأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) الإفصاحات التي على المشروع إدراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

يتطلب المعيار أيضا ان لا يعد المشروع ببياناته المالية على أساس استمرارية المنشأة اذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان افتراض استمرارية المنشأة غير مناسب.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

التعريفات

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تكع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصافقة على إصدار البيانات المالية، هناك نوعين من الأحداث يمكن تمييزها :

(أ) تلك التي توفر دليلا بالطرف التي سالت بتاريخ الميزانية العمومية (الأحداث المعطلة بعد تاريخ الميزانية العمومية) ؛ و

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث غير معطلة بعد تاريخ الميزانية العمومية) .

٤ إن العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها تتباين اعتماداً على تكوين الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في إعداد وإنهاء البيانات المالية.

- وفي بعض الحالات يتطلب من المشروع تقديم بياناته المالية لمساهميته للموافقة عليها بعد أن يكون قد تم إصدار البيانات المالية وفي مثل تلك الحالات فإن إقرار البيانات المالية لإصدارها يكون التاريخ الأصلي لإصدارها وليس بالتاريخ عندما يوافق المساهمين على البيانات المالية.

مثال

أكملت إدارة المشروع مموّدة البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٢٠ في ٢٨ فبراير ٢٠٢٠، وفي ١٨ مارس ٢٠٢٠ راجع مجلس الإدارة للبيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها أعلن المشروع عن أرباحه واختار المعلومات المالية الأخرى في ١٩ مارس ٢٠٢٠. وتم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ أبريل ٢٠٢٠. صادق الاجتماع السنوي للمساهمين على البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠٢٠ وتم تقديم البيانات المالية للمصالح عليها للهيئة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠٢٠.

تم إقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢٠٢٢ (تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها).

- ٦ في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المشروع إصدار بياناتها المالية لمجلس إشرافي (مكون فقط من غير المديرين) للمصادقة عليها وفي تلك الحالات فإن البيانات المالية قد تم إقرارها للإصدار عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار للمجلس الإشرافي.

مثال

في ١٨ مارس ٢٠٢٠ أقرت إدارة مشروع البيانات المالية لإصدارها لمجلسها الإشرافي. يتألف المجلس الإشرافي فقط من غير المديرين ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من الخارج. أقر المجلس الإشرافي للبيانات المالية في ٢٦ مارس ٢٠٢٠. وقد تم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ أبريل ٢٠٢٠. استلم الاجتماع السنوي للمساهمين البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠٢٠. وتم تقديم البيانات المالية للجنة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠٢٠.

تم إقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢٠٢٠ (تاريخ إقرار الإدارة للإصدار للمجلس الإشرافي).

- ٧ تشمل الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية جميع الأحداث حتى التاريخ الذي عنده يتم إقرار البيانات المالية للإصدار حتى ولو أن هذه الأحداث قد وقعت بعد النشر عن إعلان الربح أو المعلومات المالية المختارة الأخرى.

الإعتراف والقياس

الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

- ٨ يجب على المشروع أن يعدل المبلغ المعترف بها في البيانات المالية لتعكس الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٩ فيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المشروع تعديل المبالغ المعترف بها في بياناته المالية أو للإعتراف ببند لم يكن قد إعتترف بها سابقاً:

(أ) قرار المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والذي يؤكد أن المشروع عليه إلزام حالي بتاريخ الميزانية العمومية، يتطلب من المشروع أن يعدل المخصص بناءً على هذا القرار بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات، والأصول المحتملة" أو المعترف بها كمخصصات لا تصح المنشأة عن الإلتزام الطارئ فقط لأن التسوية توفر أدلة إضافية تؤخذ بعين الاعتبار وفقاً للفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) إستلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى أن أصل قد أنخفض قيمته بتاريخ الميزانية العمومية أو أن المبلغ المعترف به سابقاً الخسارة والإنخفاض في القيمة لذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك :

(١) إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية في حساب اللزم المدينة للتجارية ويتطلب من المشروع أن يعدل القيمة المرحلة للزم المدينة للتجارية؛ و

(٢) بيع البضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق بتاريخ الميزانية العمومية.

(ج) التحديد، بعد تاريخ الميزانية العمومية، لتكلفة الأصول المشتراة أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية.

(د) التحديد بعد تاريخ الميزانية العمومية لمبلغ الحصة في الربح أو دفعات المكافأة إذا كان المشروع لديه إلتزام قانوني واستدلائي بتاريخ الميزانية العمومية لإجراء تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل ذلك التاريخ (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "مناقص الموظفين").

(هـ) إكتشاف تحايل أو لخطاء تظهر أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

١٠ يجب على المشروع أن لا يعدل المبالغ المعترف في بياناته المالية لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

١١ مثال على الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية هو انخفاض قيمة السوق للإستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ الذي عنده تم إقرار البيانات المالية للإصدار. أن انخفاض القيمة السوقية لا يتصل في العادة لحالة الإستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية ولكن تعكس الظروف التي نشأت في الفترة اللاحقة. وبالتالي فالمشروع لا يعدل المبالغ المعترف بها ببياناته المالية للإستثمارات وعلى نحو مثله، فإن المشروع لا يحدث للمبالغ المصحح عنها للإستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية مع أنه يلزم أعطاه أقصاح أضفاح أضفاح بموجب الفترة ٢١.

توزيعات الأرباح

١٢ إذا تم اقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح لحسابي ادوات حقوق (كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الادوات المالية: الإفصاح والعرض") بعد توزيع الميزانية العمومية فإليه يجب على المشروع أن لا يعترف بتوزيعات الأرباح هذه إلا التزام في الميزانية العمومية.

١٣ إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم (أي تم تفويض أرباح الأسهم بشكل مناسب ولم يترك تقديرها للمنشأة) بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، لا يتم الاعتراف بأرباح الأسهم كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية لأنها لا تلبي معايير الالتزام الحالي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويتم الإفصاح عن أرباح الأسهم هذه في الإفصاحات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

استمرارية المنشأة

١٤ لا يجب أن يعد المشروع ببقائه المالية على أساس استمرارية المنشأة إذا قررت الإدارة بعد توزيع الميزانية العمومية لما ينتجها لتسهيل المشروع أو وقف نشاطه التجاري أو أنه ليس لديها بديل واقعي ولكن لعدم ذلك.

١٥ إن حدوث تدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية من الممكن أن يشير إلى دراسة ما إذا كان افتراض استمرارية المنشأة مازال مناسباً وإذا كان افتراض استمرارية المنشأة لم يعد مناسباً وأن للتأثير شاملاً إلى حد بعيد يتطلب هذا المعيار تغييراً أساسياً في أساس المحاسبة وليس تعديلاً للمبالغ المعترف بها ضمن أساس المحاسبة الأصلي.

١٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" إفصاحات معينة إذا :

(أ) لم يتم اعداد البيانات المالية على أساس استمرارية المنشأة ؛ أو

(ب) لدى الإدارة ادراك بظروف عدم تأكيد مادية تتصل بالأحداث أو ظروف من الممكن أن تلقي شكاً هاما على قدرة المشروع في الاستمرار كمنشأة مستمرة. أن الأحداث والظروف التي تتطلب الإفصاح يمكن أن تنشأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الإفصاح

تاريخ الإقرار بإصدار البيانات

١٧ يجب على المشروع أن يوضح عن التاريخ الذي تم عنده إقرار البيانات المالية بإصدارها ومن هو الذي أعطى هذا الإقرار إذا كان ملك المشروع أو آخرين لديهم السلطة لتعديل البيانات المالية بعد الإصدار فإن على المشروع أن يوضح عن تلك الحقيقة.

١٨ إن من المهم للمستخدمين أن يعلموا متى تم إقرار البيانات المالية للإصدار وذلك لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

تحديث الإفصاح عن الظروف بتاريخ الميزانية العمومية

١٩ إذا استلم المشروع معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية حول ظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية يتوجب على المشروع أن يحدث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.

٢٠ في بعض الحالات يلزم المشروع أن يقوم بتحديث الإفصاحات في بيان أنه المالية لتعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى ولو لم تؤثر المعلومات في المبالغ التي يعترف بها المشروع في بياناته المالية ومثال واحد على الحاجة لتعديل الإفصاحات هو عندما يصبح دليل متوفراً بعد تاريخ الميزانية العمومية عن الزام طارئ كان قائماً بتاريخ الميزانية العمومية. بالإضافة إلى دراسة ما إذا كان ضرورياً الاعتراف بمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" فإن المشروع يحدث إفصاحاته عند الإلزام الطارئ في ضوء ذلك الدليل.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

٢١ عندما تكون الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية على درجة من الأهمية بحيث أن عدم الإفصاح سوف يؤثر في قدرة المستخدمين للبيانات المالية لاتخاذ التقييمات والقرارات المناسبة يجب على المشروع أن يوضح عن المعلومات التلقية لكل فئة مهمة من الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية:

(أ) طبيعة الحدث؛ و

(ب) تقدير لتأثيره المالي أو نصا يفيده أن ذلك التقدير لا يمكن إجراءه .

٢٢ التالية هي امثلة على الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي يمكن أن تكون على حد من الأهمية بحيث أن عدم الإفصاح سيؤثر في قدرة مستخدمي البيانات المالية في إجراء تقييمات وقرارات مناسبة:

(أ) إندماج أعمال رئيسية تم بعد تاريخ الميزانية العمومية (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لإنماج الأعمال يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات) أو استبعاد شركة تابعة رئيسية؛

(ب) إعلان خطه لاستبعاد العملية؛

(ج) شراء أو تصنيف رئيسي للأصول كما هي للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة، أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة؛

(د) تمير مصنع لفتح رئيسي بالحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية؛

(هـ) الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة)؛

(و) عمليات تبادل رئيسية للأسهم العادية أو عمليات محتملة لتبادل الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية (يشجع معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" على الإفصاح عن وصف لبعض العمليات خلافاً لذلك بعض العمليات تستلزم التمويل أو إصدار الأسهم، أو تقسيم الأسهم، أو اجتياز الأسهم أو جميع الإجراءات المطلوبة للتعديل تحت المعيار (٣٣)؛

(ز) التغيرات الكبيرة غير العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية في أسعار الأصل أو أسعار صرف العملة الأجنبية؛

(ح) التغيرات في معدلات أو قوانين الضريبة التي تم تشريعها أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي لها تأثير هام على الأصول والالتزامات للضريبة الجارية والمؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل")؛

(ط) للدخول في تعاقبات مهمة أو لالتزامات طارئة على سبيل المثال بإصدار كفالات مهمة؛ و

(ي) للشروع في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

تاريخ النفاذ

٢٣ على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما إذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإلتصاح عن هذه الحقيقة

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل ١٩٩٩)

٢٤ حل هذا المعيار محل المعيار ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" (المعدل في ١٩٩٩).

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٠

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويندي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز-جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	ماري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفاي وايكنغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٠، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معيار المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء الاستاشارات والاستطلاعات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصحيحات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان "التحسينات على معيار المحاسبة الدولية"، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة إيضاحت بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة الملحق الأساسي لمحاسبة الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية الذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

التوضيح المحدود

إستنتاج ٤ بهدف هذا التوضيح المحدود لمعيار المحاسبة الدولي ١٠، كان للتغيير الرئيسي في الفقرتين ١٢ و ١٣ (أي الفقرتان ١١ و ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التفتيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية. هذا لأن أرباح الأسهم غير المعلن عنها لا تلي معايير الالتزام الحالي للورد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". ونقش المجلس ما إذا كان من الممكن اعتبار الممارسة السابقة للمنشأة في دفع أرباح الأسهم إلتزاماً استدالياً. واستنتج المجلس إلى أن هذه الممارسات لا تؤدي إلى نشوء إلتزام بدفع أرباح الأسهم.

معيـار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

	الهدف
٢ - ١	النطاق
٦ - ٣	التعريفات
١٠ - ٧	تجميع وتجزئة عقود الإنشاء
١٥ - ١١	إيراد العقد
٢١ - ١٦	تكلفة العقد
٣٥ - ٢٢	الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته
٣٧ - ٣٦	الإعتراف بالخسائر المتوقعة
٣٨	التغيرات في التقديرات
٤٥ - ٣٩	الإفصاح
٤٦	تاريخ النفاذ

الملحق

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

الإفصاحات عن العقد

إن معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" مبين في الفقرة ١-٤٦. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تنبأها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ١١ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات لسي التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أمثلة لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في جواب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء نظراً لطبيعة النشاط في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ انتهائه يقعان في فترتين محاسبتين مختلفتين، لذلك فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الإعراف الموضوعية في "إطار إعداد وعرض البيانات المالية" لتحديد متى يجب الإعراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل. كما يوفر المعيار إرشادات عملياً لتطبيق هذه الأسس.

النطاق

- ١ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في البيانات المالية للمعاوئين.
- ٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ١١ "المحاسبة عن عقود الإنشاء"، المصادق عليه في سنة ١٩٧٨.

التعريف

- ٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
 - عقد الإنشاء هو عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.
 - العقد ذي السعر المحدد هو عقد إنشاء يوافق فيه المقلول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة، والذي يكون في بعض الحالات خاضعاً لشروط تصاعد التكاليف.
 - عقد التكلفة زائد نسبة هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت.
- ٤ يمكن أن يكون عقد الإنشاء لإقامة أصل واحد مثل جسر أو بناية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. ويمكن أن يطلق عقد الإنشاء ببناء عدد من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث تصميمها أو لتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها، من أمثلة هذه العقود عقود إنشاءات محطات التكرير وأجزاء من مصنع أو معدات.

٥ لغايات هذا المعيار، تضم عقود الإنشاء :

- (أ) عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين؛ و
- (ب) عقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

٦ تصاغ عقود الإنشاء بطرق عدة، وهي لغايات هذا المعيار، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة زائد نسبة. وتشمل بعض عقود الإنشاء خصائص من كل من "عقد السعر المحدد" و"عقد التكلفة زائد نسبة" ومثل ذلك عقد تكلفة زائد نسبة مع اشتراط حد أقصى للمعر. في مثل هذه الظروف يجب على المكاوّل الأخذ في الإعتبار جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢٣ و ٢٤ من أجل تحديد توقيت الإعراف بالإيراد والمصروفات.

تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

٧ تطبق متطلبات هذا المعيار عادة على كل عقد إنشاء لوحده، ولكن في بعض الظروف المحددة يكون من الضروري تطبيق المعيار على أجزاء محددة بشكل مستقل من العقد الواحد أو مجموعة العقود معاً من أجل إظهار جوهر العقد أو مجموعة العقود.

٨ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل عندما:

- (أ) يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حدة؛
- (ب) يكون كل أصل من الأصول خاضع لعملية تفاوضية منفصلة وكل من المكاوّل والصيل يستطيع قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذي يتعلق بكل أصل؛ و
- (ج) يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل.

٩ تعامل مجموعة العقود، سواء لصيل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا :

- (أ) جرى للتفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة؛
- (ب) كانت العقود مترابطة جداً لدرجة، أنها فعلاً أجزاء في مشروع واحد بهامش ربح إجمالي؛ و
- (ج) يتم إنجاز العقود بشكل متلاحم أو بتتابع مستمر.

١٠ قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة لصيل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:

- (أ) يختلف الأصل بشكل جوهري في التصميم، والتكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلي؛ أو
- (ب) يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون اعتبار للمعر في العقد الأصلي.

إيراد العقد

١١ يجب أن يتضمن إيراد العقد :

- (أ) مبلغ الإيراد الأساسي المتعلق عليه في العقد؛ و
 - (ب) أوامر التغيرات في أعمال العقد، المطالبات والحوافز المدفوعة:
- (١) إلى الحد الذي يكون محتملاً أن ينتج إيرداً؛ و
- (٢) أن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

١٢ يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم. وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعدد من حالات عدم التأكد التي تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يزداد أو يقل إيراد العقد من فترة لأخرى، على سبيل المثال:

- (أ) يمكن أن يتفق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى زيادة أو نقصان إيراد العقد في فترة لاحقة للفترة التي اتفق فيها على العقد المبدئي؛
- (ب) يمكن أن يزداد مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تصاعد التكلفة؛
- (ج) يمكن أن يقل إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في إتمام العقد؛ أو
- (د) عندما يتضمن العقد ذو السعر المحدد سعراً ثابتاً لكل وحدة من وحدات الإنتاج فإن إيراد العقد يزداد مع ازدياد عدد وحدات الإنتاج.

١٣ أمر التغيير هو عبارة عن تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تقليل أو زيادة إيراد العقد. ومن أمثلة التغييرات تغير في مواصفات أو تصميم الأصل أو تغييرات في مدة العقد. ويخل التغيير في إيراد العقد عندما:

- (أ) يكون من المحتمل أن يوافق العميل على التغيير وعلى مبلغ الإيراد الناشئ عن التغيير؛ و
- (ب) يمكن قياس الإيراد بصورة موثوقة.

١٤ المطالبة هي مبلغ يسمى للمقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير مشمولة في سعر العقد. وقد تنشأ المطالبة عن التأخير الذي يتسبب فيه للعميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات المختلف عليها في العقد. يخضع قياس مبلغ الإيراد الناشئ عن المطالبات لدرجة عالية من عدم التأكد وكثيراً ما يعتمد على نتائج المفاوضات. لذلك يتم شمول هذه المطالبات في إيراد العقد عندما:

- (أ) تكون المفاوضات بلغت درجة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن يقبل العميل المطالبة؛ و
- (ب) إمكانية قياس المبلغ المحتمل قبول العميل له بصورة يمكن الوثوق بها.

١٥ الحوافز المنفوعة هي مبالغ إضافية تدفع للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير إنجاز محددة. على سبيل المثال يمكن أن يسمح العقد بدفعة تحفيزية للمقاول لقاء الإتمام المبكر للعقد. يتم شمول الدفعات التحفيزية في إيرادات العقد عندما:

- (أ) يكون العقد قد بلغ مرحلة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن معايير الإنجاز المحددة سوف يتم تحقيقها أو لزيادة عليها؛ و
- (ب) يمكن قياس مبلغ الدفعة التحفيزية بصورة موثوقة.

تكاليف العقد

١٦ يجب أن تتضمن تكاليف العقد:

- (أ) التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.
- (ب) التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد، و
- (ج) التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد.

١٧ التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد تشمل:

- (أ) تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها؛
- (ب) تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛
- (ج) استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد؛
- (د) تكلفة نقل المصانع والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد؛
- (هـ) تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛
- (و) تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد؛
- (ز) التكاليف المقدرة للإصلاح وكفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان؛ و
- (ح) المطالبات من قبل أطراف أخرى.

يمكن تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي ليس مشمولاً في إيرادات العقد، على سبيل المثال الدخل الناتج من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

١٨ تشمل التكاليف التي يمكن أن تعزى مباشرة إلى نشاط المقاولات بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقد محددة:

- (أ) التأمين؛
- (ب) تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد؛ و
- (ج) مصاريف الإنشاء غير المباشرة.

وتخصص مثل هذه التكاليف باستخدام طرق منتظمة ومعقولة تطبق بثبات على جميع التكاليف متشابهة للخصائص. يبنى للتخصص على المستوى العادي لنشاط الإنشاءات. تشمل المصاريف غير المباشرة تكاليف مثل إعداد ومعالجة رواتب الموظفين العاملين في الإنشاءات. كما تشمل التكاليف التي من الممكن أن تزدى بشكل عام إلى نشاط المقاولات ويمكن تخصيصها إلى عقود محددة تكاليف الإقراض عندما يبنى المقاول المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض".

١٩ قد تشمل التكاليف التي يمكن تحميلها للعمل تحت شروط العقد بعض المصاريف الإدارية العامة وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.

٢٠ التكاليف التي لا يمكن أن تعزى لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد تستبعد من تكاليف عقد الإنشاء. أمثلة هذه التكاليف تشمل:

(أ) التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص للعقد على التعويض عنها؛

(ب) تكاليف البيع؛

(ج) تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛ و

(د) استهلاك الآلات والمعدات المعلقة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.

٢١ تشمل تكاليف العقد للتكاليف التي تعزى للعقد خلال الفترة من تأمين الحصول على العقد حتى الإنجاز التام للعقد. إلا أن التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد والتي يتم تكديدها في تأمين العقد يتم شمولها كجزء من تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديد هذه التكاليف بشكل منفصل وقياسها بصورة موثوقة وكان من المحتمل الحصول على العقد. عندما يتم الاعتراف بالتكاليف التي تم تكديدها لتأمين الحصول على العقد كمصروف في فترة للتأكد فلا يجوز شمولها في تكاليف العقد عندما يتم الحصول على العقد في فترة لاحقة.

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢ عندما يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كأيراد ومصروف حسب درجة إجتاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية كما يجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة فوراً كمصروف بموجب الفقرة ٣٦.

٢٣ في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بصورة موثوقة عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

(أ) يمكن قياس كامل إيراد العقد بصورة موثوقة؛

(ب) إن من المحتمل أن المنافع الاقتصادية للعقد سوف تتحقق للمشروع؛

(ج) يمكن قياس كل من التكاليف المتبقية لإتمام العقد ودرجة إجتاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بدقة؛ و

(د) التكاليف التي تعزى للعقد يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة مما يمكن من مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

٢٤ في حالة عقد التكلفة زائد نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

(أ) من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المشروع؛ و

(ب) إن التكاليف التي تعزى للعقد، سواء كانت قليلة للتعويض أم لا، يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.

٢٥ يطلق على عملية الاعتراف بالإيرادات والمصروفات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. بمقتضى هذه الطريقة يجري مقابلة إيرادات العقد بتكاليفه التي تم تكبدها في وصول هذه المرحلة من الإنجاز. وينتج عن ذلك تحديد الإيراد والمصروفات والأرباح التي تعزى إلى الجزء الذي أنجز من العمل. وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقود والأداء خلال الفترة.

٢٦ في طريقة نسبة الإنجاز، يتم الاعتراف بإيراد العقد في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصاريف في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم فيها إنجاز العمل المتعلق بها. ولكن عندما يكون من المتوقع أن تزيد التكاليف الكلية عن إيراد العقد الكلي فإنه يعترف حالا بهذه الزيادة كمصروف طبقاً للفقرة ٣٦.

٢٧ قد يتكبد المقاول تكاليف تعود لنشاط مستقبلي للعقد، ويتم الاعتراف بمثل هذه التكاليف كأصل إذا كان من المحتمل استردادها. وتمثل هذه التكاليف مستحقت من العملاء وغالباً ما تصنف على أنها عمل تحت الإنجاز.

٢٨ يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة. ولكن عندما يكون هناك عدم تأكيد حول إمكانية تحقيق مبلغ سبق إدرجه في إيراد للعقد واعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد تحصيله محتملاً يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتسوية لمبلغ إيراد للعقد.

٢٩ يكون المشروع عادة قارراً على وضع تقديرات موثوقة بعد الموافقة على عقد يحدد ما يلي :

(أ) الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف بخصوص الأصل المراد إنشاؤه؛

(ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و

(ج) طريقة وشروط السداد.

من الضروري أن يكون للمشروع نظام دخلتي فعال للموازنات التقديرية المالية ووضع التقارير. ويقوم المشروع بمراجعة إيراد وتكاليف العقد كلما تقدم العقد وتعديله عند الضرورة. ولكن لا تكل هذه التحليلات بالضرورة على أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بشكل موثوق.

٣٠ يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة، واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

- (أ) نسبة للتكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى للتكاليف الكلية المقدرة للعقد؛
- (ب) معاينة أو مسح العمل المنجز؛ أو
- (ج) الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

٣١ عندما يجري تحديد مرحلة الإنجاز التي وصل إليها العقد بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة إلى تاريخه، فإن تلك التكاليف التي تعكس العمل المنجز فقط هي التي تدخل في التكاليف المتكبدة لتاريخه. من أمثلة تكاليف العقد التي تستثنى:

- (أ) تكاليف العقد التي تعود لنشاط العقد المستقبلي مثل تكاليف المواد التي سلمت لموقع العقد أو وضعت جانباً للاستخدام ولكن لم تتركب أو تستخدم خلال إنجاز العقد إلا إذا كانت هذه المواد قد صنعت خصيصاً للعقد؛ و
- (ب) المبالغ المدفوعة مقدماً إلى مقاولي الباطن عن العمل المقرر إنجازه بموجب عقد من الباطن.

٣٢ عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة فإنه:

- (أ) يجب الاعتراف بالإيراد إلى الحد الذي تم عنده تكبد تكاليف من المحتمل أنها ستسترد؛ و
 - (ب) يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.
- يجب الاعتراف بالخصائر المتوقعة على عقد الإنشاء كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٣ في المراحل المبكرة من العقد لا يكون في مقدرة المشروع عادة تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة. ومع هذا فمن المحتمل أن يسترد المشروع تكاليف العقد المتكبدة، وعليه فإنه يعترف بإيراد العقد إلى الحد الذي يكون فيه من المتوقع استرداد التكاليف المتكبدة، وطالما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فلا يتم الاعتراف بأي ربح. ومع أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فمن المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي. في هذه الحالات، فإن لية زيادة في للتكاليف الكلية على الإيراد الكلي يتم الاعتراف بها كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٤ إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف حالاً. من أمثلة الظروف التي قد تكون فيها إمكانية استرداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، وعندها قد يعترف بتكاليف العقد كمصروف حالاً، العقود التي:

- (أ) تكون غير قابلة للتطبيق بالكامل ومشروعيتها موضع استفسار؛

- (ب) يكون إتمامها خاضع لنتائج دعوى قضائية أو تشريع منظر؛
- (ج) تتعلق بمنتجات عرضة للمصادرة أو الإزالة؛
- (د) يكون السيول فيها غير قادر على مواجهة التزاماته؛ أو
- (هـ) يكون المقاول غير قادر على إتمام العقد أو غير قادر على مواجهة التزاماته بموجب العقد.
- ٣٥ عندما تزول حالات عدم التأكد التي حالت دون تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء بموجب الفقرة ٢٢ وليس الفقرة ٣٢.

الاعتراف بالخسائر المتوقعة

- ٣٦ عندما يكون من المحتمل أن تكاليف العقد الكلية ستزيد عن إيراد العقد الكلي فإنه يجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالاً.
- ٣٧ يجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عن:
- (أ) ما إذا كان العمل قد بدأ على العقد أم لا؛
- (ب) مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو
- (ج) مبلغ الأرباح المتوقعة على العقود الأخرى التي لم تعمل كمعد إنشاءات واحد بموجب الفقرة ٩.

التغيرات في التقديرات

- ٣٨ يجري تطبيق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "العديدات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). تستخدم التقديرات التي جرى تغييرها في تحديد مبلغ الإيرادات والمصروفات المعترف بها في قائمة الدخل في الفترة التي جرى فيها التغيرات وفترات لاحقة.

الإفصاح

- ٣٩ يجب أن يفصح المشروع عن:
- (أ) مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة؛
- (ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة؛ و
- (ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.

٤٠ يجب على المشروع أن يوضح عن العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية كما يلي:

(أ) إجمالي التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) لتاريخه

(ب) مبلغ الدفعات المقدمة المستلمة و

(ج) مبلغ الحجزات.

٤١ الحجزات هي مبلغ من فواتير الإنجاز لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد لتدفع هذه المبالغ أو حتى يتم إصلاح الأعطاب. فواتير الإنجاز هي مبالغ يطلب بها لقاء العمل المنجز على العقود سواء دفعت من قبل العميل أم لم تدفع. الدفعات المقدمة هي مبالغ يستلمها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.

٤٢ يجب على المشروع عرض ما يلي :

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد كإجمالي و

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد كإجمالي.

٤٣ المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية :

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها؛ مطروحاً منه

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد تكاليفها المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) عن فواتير الإنجاز.

٤٤ المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية:

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحاً منه؛

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

٤٥ يوضح المشروع عن الالتزامات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧، المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة. يمكن أن تنشأ الالتزامات والأصول الطارئة عن بنود مثل تكاليف لضمان والمطالبات والقرارات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٤٦ يطبق هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق

أمثلة توضيحية

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءاً من المعيار.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة للإفصاح عن السياسة المحاسبية:

يعترف بإيراد عقود الإنشاء ذات السعر المحدد بطريقة نسبة الإنجاز، والتي تقلس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المصروفة لتاريخه إلى ساعات العمل الكلية المقدرة لكل عقد.

يعترف بإيراد عقود التكلفة زائد النسبة لكل عقد بالرجوع إلى مقدار التكاليف المتكبدة خلال الفترة القابلة للإسترجاع زائد الأتعاب المكتسبة والتي تقلس بناءً على نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

يوضح المثال التالي إحدى طرق تحديد مرحلة إنجاز العقد وتوقيت الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته (راجع الفقرات ٢٢ - ٣٥ من المعيار).

حصل مقول على عقد بسعر ثابت مقداره ٩,٠٠٠ لبناء جسر. إن مبلغ إيراد العقد الأساسي المتفق هو ٩,٠٠٠ بينما كان تقدير المقاول الأولي لتكاليف العقد هو ٨,٠٠٠ كما سيستغرق بناء الجسر ٣ سنوات.

في نهاية السنة الأولى، زُداد تقدير المقاول لتكاليف العقد إلى ٨,٠٥٠.

في السنة الثانية، أجاز العميل تغيير على العقد، نتج عنه زيادة في إيراد العقد بمبلغ ٢٠٠ وزيادة مقدرة في تكاليف العقد قدرها ١٥٠. في نهاية السنة الثانية، تضمنت للتكاليف المتكبدة مبلغ ١٠٠ عن مواد مخزنة في الموقع مستخدم في السنة الثالثة لإنجاز العقد.

يقدّر المقاول مرحلة إنجاز العقد باحتساب نسبة من تكاليف العقد المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد، فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة العقد:

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	
٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	الإيراد الأساسي المتفق عليه للعقد
-	٢٠٠	٢٠٠	أمر تغيير
٩,٠٠٠	٩,٢٠٠	٩,٢٠٠	إجمالي إيراد للعقد
٢,٠٩٣	٦,١٦٨	٨,٢٠٠	تكاليف العقد المتكبدة لتاريخه
٥,٩٥٧	٢,٠٣٢	-	التكاليف اللازمة لإنجاز باقي العقد
٨,٠٥٠	٨,٢٠٠	٨,٢٠٠	إجمالي تكاليف العقد المقدرة
٩٥٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	الربح المقدّر
%٢٦	%٧٤	%١٠٠	نسبة الإنجاز

تم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (٧٤%) بإستبعاد مبلغ ١٠٠ من تكاليف العقود المتكبدة للعمل المنجز لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للإستخدام في السنة الثالثة.

تكون مبالغ الإيرادات والمصروفات والربح المعترف بها في قائمة الدخل في السنوات الثلاثة كما يلي :

المعترف به في السنة الحالية	المعترف به في السنوات السابقة	حتى تاريخه	
السنة الأولى			
٢,٣٤٠	-	٢,٣٤٠	الإيرادات (٩,٢٦ × ٠,٢٦)
٢,٠٩٣	-	٢,٠٩٣	المصروفات (٨,٠٥٠ × ٠,٢٦)
٢٤٧	-	٢٤٧	الربح
السنة الثانية			
٤,٤٦٨	٢,٣٤٠	٦,٨٠٨	الإيرادات (٩,٢٠٠ × ٠,٧٤)
٣,٩٧٥	٢,٠٩٣	٦,٠٦٨	المصروفات (٨,٢٠٠ × ٠,٧٤)
٤٩٣	٢٤٧	٧٤٠	الربح
السنة الثالثة			
٢,٣٩٣	٦,٨٠٨	٩,٢٠٠	الإيرادات (٩,٢٠٠ × ١)
٢,١٣٢	٦,٠٦٨	٨,٢٠٠	المصروفات
٢٦٠	٧٤٠	١,٠٠٠	الربح

الإفصاحات عن العقد

انهى المفاوض سنته الأولى من العمليات. جميع تكاليف العقد المتكبدة دفعت نقداً وجميع فواتير الإنجاز والدفعات على الحساب استلمت نقداً. تضمنت تكاليف العقد المتكبدة للعقود ب، ج، هـ تكاليف المواد التي اشترت للعقد ولكن لم تستخدم في إنجاز العقد لتاريخه. قام العملاء بدفع مبالغ على الحساب عن العقود ب، ج، هـ عن أعمال لم تنجز بعد.

فيما يلي وضع العقود الخسمة قيد التنفيذ في نهاية السنة الأولى:

المجموع	أ	ب	ج	د	هـ
إيرادات عقود معترف بها بموجب					
الفقرة ٢٢	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥
مصاريف عقود معترف بها					
بموجب الفقرة ٢٢	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥
خسائر متوقعة معترف بها بموجب					
الفقرة ٣٦	-	-	-	٤٠	٣٠
الأرباح المعترف بها مطروحاً منها					
الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٢٠)
تكاليف العقود المنكبة خلال الفترة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠
تكاليف العقود المنكبة والمعترف بها					
كمصاريف في الفترة بموجب الفقرة ٢٢	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥
تكاليف عقود تعود لنشاط مستقبل					
ومعترف بها كأصل بموجب الفقرة ٢٧	-	٦٠	١٠٠	-	٤٥
إيرادات العقود (انظر أعلاه)	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥
فواتير الإنجاز (الفقرة ٤١)	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥
إيراد عقود لم يقدم بها فواتير	٤٥	-	-	٢٠	-
سلف (الفقرة ٤١)	-	٨٠	٢٠	-	٢٥

فيما يلي المبالغ الواجب الإفصاح عنها بموجب المعيار :

١,٣٠٠	إيرادات العقود المعترف بها كلياً في الفترة (فقرة ٣٩ (أ))
	تكاليف العقود المنكبة للمعترف بها والأرباح للمعترف بها
١,٤٣٥	بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه (فقرة ٤٠ (أ))
١٢٥	الدفعات المقدمة المستلمة (فقرة ٤٠ (ب))
	المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن أعمال العقود
٢٢٠	تم عرضه كأصل بموجب الفقرة ٤٢ (أ)
	المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن أعمال العقود
(٢٠)	تم عرضه كالتزام بموجب الفقرة ٤٢ (ب)

معار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسيرات التلقية تتعلق بمعار المحاسبة الدولي ١٢ :

- التفسير - ٢١ "ضرائب الدخل - يسترد الأصول المعد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك؛ و
- التفسير - ٢٥ "ضرائب الدخل - للتغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه".

المحتويات

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

الهدف

النطاق

تعريف

قاعدة الضريبة

الإعتراف بالالتزامات والأصول

للضريبة الجارية

الإعتراف بالالتزامات والأصول

الضريبة المؤجلة

الفروق المؤجلة الخاضعة للضريبة

إندماج الأعمال

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

الشهرة

الإعتراف الأولي بأصل أو التزام

الفروق المؤجلة القابلة للإلحاق

الإعتراف الأولي بأصل أو التزام

الخصائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

الاستثمار في الشركات التابعة، والفروع، والمنشآت الزميلة

والمشاريع المشتركة

القياس

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

قائمة الدخل

البنود التي تضاف أو تحذف مباشرة لحقوق المالكين

الضريبة المؤجلة الناشئة عن إندماج الأعمال

الضريبة الحالية والمؤجلة من عمليات الدفع على أسس الأسهم

العروض

الأصول والالتزامات للضريبة

التناقص

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) للضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية للمؤجلة

الإيجصاص

تاريخ النفاذ

الملاحق

أ أمثلة على الفروقات المؤجلة

ب توضيح الإحتسابات والعرض

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ١٤

٤ - ١

١١ - ٥

١١ - ٧

١٤ - ١٢

٤٥ - ١٥

٢٣ - ١٥

١٩

٢٠

٢١ - ٢١ ب

٢٣ - ٢٢

٢٣ - ٢٤

٣٣

٣٦ - ٣٤

٣٧

٤٥ - ٣٨

٥٦ - ٤٦

٥٧ - ٦٨ ج

٦٠ - ٥٨

٦١ - ٦٥ ا

٦٨ - ٦٦

٦٨ - ٦٨ ج

٧٨ - ٧١

٧٦ - ٧١

٧٦ - ٧١

٧٨ - ٧٧

٧٧

٧٨

٨٨ - ٧٩

٩١ - ٨٩

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ "ضرائب الدخل" مبين في الفقرة ١-٩١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم هذه أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل) محل معيار المحاسبة الدولي ١٢، المحاسبة عن ضرائب الدخل (معار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي). يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ. إن التغييرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي هي كما يلي:

مقدمة ٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي من الم شروع المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام إما طريقة التأجيل أو طريقة الإلتزام المعروفة أحياناً بطريقة قائمة للدخل للإلتزام. يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) طريقة التأجيل ويتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحياناً باسم طريقة الميزانية العمومية للإلتزام.

تركز طريقة قائمة الدخل للإلتزام على فروق التوقيت، بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للإلتزام على الفروق المؤقتة. إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة وتعكس في فترة لاحقة أو أكثر. أما للفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام ومبلغ ذلك الأصل أو الإلتزام المرحل في الميزانية العمومية. والقاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة. كما تنشأ للفروق المؤقتة من الظروف التالية، والتي لا تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي قد عالجها بنفس الطريقة كما عالج العمليات التي تؤدي إلى فروق توقيت:

(أ) عدم قيام المنشآت التابعة، والزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشأة الأم أو المستثمر؛

(ب) إعادة تقييم الأصول دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية؛ و

(ج) تخصيص كلفة ضم الأعمال التي تعتبر تملك لأصول والإلتزامات المحددة بالرجوع إلى قيمها العادلة دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

إضافة لذلك، هناك بعض الفروق المؤقتة التي ليست فروق توقيت، مثال ذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشأ عندما:

(أ) يتم ترجمة الأصول والإلتزامات غير النقدية لنشاط أجنبي يعتبر جزءاً مكملاً لعمليات المشروع مقدم التقرير بمعدلات الصرف التاريخية؛

(ب) يتم إعادة بيان الأصول والإلتزامات غير النقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للتقرير المالي في الإقتصاليات ذات التضخم المرتفع؛^١ و

(ج) يختلف المبلغ المرحل لأصل أو الإلتزام عن قاعدته الضريبية عند الاعتراف الأولي به.

مقدمة ٣ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي للمشروع بعدم الاعتراف بأصل أو لل التزام ضريبي مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل، أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل فيطلب من المشروع الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل أو (طبقاً لشروط محددة) بأصل لجميع الفروق المؤقتة ما عدا في الاستثناءات المحددة لئلا.

مقدمة ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما يلي:

(أ) يجب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن فروق توقيت عندما يكون هناك توقعات معقولة بتحقيقها؛ و

(ب) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر ضريبية كأصل عندما يكون هناك تأكيد بعيد عن الشك أن الدخل الضريبي المستقبلي سيكون كافياً لتحقيق المنفعة من الضارة. لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي (ولم يتطلب) من المشروع تأجيل الاعتراف بمنفعة الخسائر الضريبية حتى فترة تحققها.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها وعندما يكون للمشروع تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية فإنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمشروع فروق ضريبية مؤقتة كافية، أو يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربها ضريبياً كافياً سوف يتوفر.

مقدمة ٥ كاستثناء للمتطلب العام الذي وضع في فترة ٢ أعلاه، يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمها المرحلة عند الاعتراف الأولى بها عن قاعدتها الضريبية، وبما أن هذه الظروف لا تؤدي إلى فروق توقيت فإنه لا ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي.

مقدمة ٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي الاعتراف بالضررائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة ما لم يكن من المعقول الافتراض أن هذه الأرباح لن توزع أو أن للتوزيع أن يؤدي إلى وجود التزام ضريبي. ولكن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) يمنع الاعتراف بمثل هذه الالتزامات للضريبة المؤجلة (وتلك الناشئة عن أية تعديلات ترجمة متركمة ذات علاقة) إلى الحد الذي:

(أ) تكون معه المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك قادراً على التحكم بتوقيت انعكاس الفروق المؤقتة؛ و

(ب) يكون من المحتمل أن الفروق المؤقتة سوف لن ينعكس في المستقبل المنظور.

عندما ينتج عن هذا المنع عدم الاعتراف بأي التزام ضريبي مؤجل، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يتطلب من المشروع الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروق المؤقتة ذات العلاقة.

مقدمة ٧ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص ضم الأصول. إن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى فروق مؤقتة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الاعتراف بالالتزام الضريبي الناتج أو طبقاً لمعيار الاحتمالية في الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مع الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو أية زيادة في حصة المنشأة المشتركة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات للطائرة الخاصة

بالمنشأة المشتراة عن تكلفة الإمتاج، ولكن يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الاعتراف بالإلتزامات للضريبة الموجبة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يقطع للأغراض الضريبية) والأصول الضريبية للموجة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كدخل موجب.

مقدمة ٨ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي، ولم يتطلب من المشروع الاعتراف بالتزام ضريبي موجب بخصوص إعادة تقييم الأصول، أما المعيار المعدل فيتطلب من المشروع الاعتراف بالتزام ضريبي موجب بخصوص إعادة تقييم الأصول.

مقدمة ٩ قد تعتمد التبعات الضريبية لاسترداد المبلغ المرحل لبعض الأصول أو الإلتزامات على طريقة الاسترداد أو السداد، فعلى سبيل المثال:

- (أ) في بعض البلدان لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضرائب بنفس المعدل الذي يخضع له للدخل الضريبي الأخر؛ و
- (ب) في بعض البلدان، يكون المبلغ المقطوع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أكبر من ذلك المبلغ المقطوع كاستهلاك.

لم يعطي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي أي إرشاد حول قياس الأصول والإلتزامات الضريبية الموجبة في مثل هذه الحالات، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) أن يكون قياس الإلتزامات والأصول الضريبية الموجبة مؤسماً على التبعات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي يتوقع المشروع أن يتم استرداد أو سداد المبالغ المرحلة للأصول أو الإلتزامات بموجبها.

مقدمة ١٠ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى إمكانية خصم الأصول والإلتزامات الضريبية للموجة. بينما يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) خصم الأصول والإلتزامات الضريبية الموجبة. إن الفتحول الخاص بالفقرة ١٦ ب (١) من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إلتزام الأعمال" والذي نشر مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يمنع خصم الأصول والإلتزامات الضريبية للموجة التي يتم الحصول عليها في إلتزام الأعمال.

مقدمة ١١ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما إذا كان يجب على المشروع أن يصنف الأرصدة الضريبية للموجة كأصول وإلتزامات جارية أو غير جارية، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الذي يقوم بهذا التمييز بين الجاري وغير الجاري عدم تصنيف الأصول الضريبية للموجة والإلتزامات كأصول وإلتزامات جارية.

مقدمة ١٢ لقد أوضح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي إمكانية إجراء مقلصة بين الأرصدة المدينة والدائنة التي تمثل ضرائب موجبة، بينما يضع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) شروط محددة أكثر على المقاصة، مبينة بشكل واسع على تلك للشروط المحددة للأصول والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض".^١

مقدمة ١٣ تتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي عن الإفصاح شرح للعلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناءً على المعدلات للضريبة الفعلية في بلد المشروع معد التقرير. أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين:

- (أ) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) للضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل للضريبة المطبق؛ و
- (ب) مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق.

^١ هذه المتطلبات تم نقلها للفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

^٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كالتالي "الأدوات المالية: العرض".

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

مقدمة ١٤ تتضمن الإفصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي ١٢ (المعدل) ما يلي:

(أ) بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات للضريبة غير المستخدمة:

(١) مبلغ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها؛ و

(٢) مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

(ب) بخصوص العمليات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق بـ:

(١) المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الإستمرار؛ و

(٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعمليات غير المستمرة؛ و

(ج) مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به عندما:

(١) يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية لازالة عن الأرباح الناشئة عن إنعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و

(٢) يكون المشروع قد عانى خسارة إما في الفترة الجارية أو لفترة السابقة في الدوائر

الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل.

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة -:

(أ) الإسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع؛ و

(ب) العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

إن الأمر الملزم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة بإسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام. فإذا كان من المحتمل أن إسترداد أو سداد ذلك المبلغ المرحل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو سداد تبعات ضريبية فإن هذا المعيار يتطلب من المشروع الإعتراف بالإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل)، باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المشروع للمحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في بيان الدخل يجب أن يعترف بأثارها الضريبية في نفس البيان كذلك. ولية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعترف بالأثار الضريبية المتعلقة بأثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين. وبشكل مشابه يؤثر الإعتراف بأصول والتزامات ضريبية في إنجماع الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة المالية الناشئة عن هذا الضم.

كذلك يعالج هذا المعيار الإعتراف بالأصول للضريبة المؤجلة الناشئة عن الخصائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

النطاق

١ يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

٢ لغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قبليها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

٣ [تم إلغاؤها]

٤ لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٢٠، محاسبة المنح الحكومية والإصلاح عن المساعدات الحكومية)، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

تعريف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الربح المحاسبي هو صافي ربح أو خسارة للفترة قبل الإقطاع مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي يتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد).

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

التزامات ضريبة مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

أصول ضريبة مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل للقابلة للإسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

(أ) الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع؛

(ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترة القادمة؛ و

(ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترة القادمة.

الفروق المؤقتة هي فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:

(أ) **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

(ب) **فروق مؤقتة قابلة للإقطاع** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام.

القاعدة الضريبية للأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

٦ يتكون **لمصروف الضريبي (الدخل الضريبي)** من **المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري)** و**المصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل)**.

قاعدة الضريبة

- ٧ القاعدة الضريبة لأصل ما هي المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتفق للمشروع عندما تسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبة للأصل تسوي مبلغه المرحل.

أمثلة

- ١ آلة تكلفتها ١٠٠ وتم قطاع ٣٠ مقبل الإستهلاك في الفترات الحالية والماضية للأغراض الضريبة وستطرح باقي التكلفة خلال السنوات الباقية كاستهلاك أو عند التخلص منها . الإيراد الذي يتولد عن استخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي مكسب ينتج عن التخلص من الآلة يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص من الأصل تقطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبة للآلة هي ٧٠.
- ٢ فائدة مدينة مبلغها المرحل ١٠٠، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبة للفائدة المدينة لا شيء.
- ٣ ذمم مدينة تجارية مبلغها المرحل ١٠٠ وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبة). القاعدة الضريبة للذمم المدينة للتجارية هي ١٠٠.
- ٤ أرباح أسهم مدينة من منشأة تابعة بها مبلغ مرحل ١٠٠ ولا تخضع أرباح الأسهم للضريبة. جوهريا يعتبر كامل المبلغ المرحل للأصل قابل للإقطاع ضد المنافع الاقتصادية. وطية تكون القاعدة الضريبة لأرباح الأسهم القابلة للتحويل ١٠٠.
- ٥ قرض مدين مبلغه المرحل ١٠٠ وإن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبة القاعدة الضريبة للقرض ١٠٠.

(٤) بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت، وكتحليل بدلي، تكون القاعدة الضريبة لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لا شيء. تحت هذين تحليلين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

- ٨ القاعدة الضريبة للإلتزام هي مبلغه المرحل، ناقصاً المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبة بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبة للإلتزام الناشئ هي قيمته المرحلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد أن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

أمثلة

- ١ تشمل الالتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، سيقتطع المصروف المتعلق به لغايات الضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة لا شيء.
- ٢ تشمل الالتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضه مقدماً بمبلغ مرحل ١٠٠، والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة المقبوضة مقدماً لا شيء.
- ٣ تشمل الالتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والمصروف المتعلق به سبق أن أقتطع لأغراض الضريبة القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة ١٠.
- ٤ تشمل الالتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والعقوبات والغرامات لا تقتطع لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات ١٠٠.
- ٥ فرض دائن مبلغه للمرحل ١٠٠ وأن يكون لمداد القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.

(١) بموجب هذا التمثيل، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت، وكخطيل بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء، ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لا شيء. تحت هذين التمثيلين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

٩ لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن غير معترف بها كإصول أو التزامات في الميزانية العمومية. على سبيل المثال يصرّف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكديدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (الضارة الضريبية) قد لا يسمح بإقتطاعها حتى فترة لاحقة. وهنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل وهو لا شيء، فرقاً مؤقتاً قابلاً للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

١٠ عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام غير واضحة، فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الأساسي الذي يركز عليه هذا المعيار: والذي يقضي بأنه مع عدد قليل من الاستثناءات المحددة، على المشروع الاعتراف بالتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي إسترداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الإسترداد أو السداد تبعات ضريبية. مثال (ج) الذي يأتي بعد الفقرة ٥٢ يوضح الظروف التي يمكن أن يكون عندها النظر إلى هذا المبدأ مفيداً، على سبيل المثال، عندما تعتمد القاعدة الضريبية للأصل أو الإلتزام على الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

١١ في البيانات المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة. يتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الاختصاص التي تم تقديم الإقرار فيها. وفي مناطق لخصيص أخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل مشروع في المجموعة.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية

- ١٢ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كإلتزام. أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كإصل.
- ١٣ يجب الإعتراف كإصل بالمنفعة المتوقعة بالخسارة الضريبية التي يمكن إستخدامها بأثر رجعي لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.
- ١٤ عند استخدام خسارة ضريبة لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، يعترف المشروع بهذه المنفعة كإصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستنتفيق إلى المشروع، ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤجلة الخاضعة للضريبة

- ١٥ يجب الإعتراف بالإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤجلة الضريبية ما لم ينشأ الإلتزام الضريبي عن :
- (أ) الإعتراف الأولي بالضريبة؛ أو
- (ب) الإعتراف الأولي بإصل أو الإلتزام في عملية تتصف بأنها :
- (١) ليست إنمجاك إصل ؛ و
- (٢) في وقت حدوث العالبة لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق المؤجلة الضريبية المرتبطة بالإستثمارات في المنشآت التابعة، أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٣٩.

- ١٦ من الأمور الملازمة للإعتراف بإصل أن مبلغ الأصل المرحل سوف يسترد على شكل منافع اقتصادية متوقعة على المنشأة في الفترات المستقبلية، وعندما يزيد المبلغ المرحل المسجل للأصل عن قاعته الضريبية، فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح بإقتطاعه للأغراض الضريبية، إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبة والتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو إلتزام ضريبي مؤجل، وعندما يسترد المشروع مبلغ الأصل المسجل سوف يُعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق للمشروع ربح خاضع للضريبة. وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الاقتصادية ستنتفيق خارج المشروع على شكل دفعات ضريبية. لذلك يتطلب هذا الأصل الإعتراف بجميع الإلتزامات الضريبية المؤجلة، ماعدا في ظروف محددة موصوفة في الفقرتين ١٥ و ٣٩.

مثال

أصل تكلفته ١٥٠ ومبلغه للمرحل ١٠٠، الإستهلاك المتجمع لغايات الضريبة ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥%.

القاعدة الضريبية للأصل ٦٠ (تكلفة ١٥٠ ناقص مجمع استهلاك ٩٠). لاسترداد المبلغ المرحل ١٠، يجب على المشروع أن يكسب دخل ١٠٠ لكي يكون قادراً على إقتطاع استهلاك بقيمة ٦٠ فقط. وتبعاً لذلك سيقيم المشروع بدفع ضريبة دخل قدرها ١٠ (٢٥×٤٠%) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل ١٠٠ والقاعدة للضريبة ٦٠ هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ ٤٠، لذلك يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٠ (٢٥×٤٠%) يمثل ضرراً للدخل التي سيبلغها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

١٧ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة. توصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت، والتالية أمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة :

(أ) دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الإختصاص، يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية. فقاعدة الضريبة لأي زمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العمومية بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفراً ذلك لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية؛

(ب) الإستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الإقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحه من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي ينجم عنه إلتزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الإستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (لما إذا كان الإستهلاك الضريبي أبطأ من الإستهلاك المحاسبي، فينشأ فرق قابل للإقتطاع مما ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل)؛ و

(ج) تكاليف التطوير يمكن أن تُرسم وتطفاً خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقطع في الفترة التي تم تكديدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي. لمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لاشيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لاشيء..

١٨ كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما :

(أ) يتم توزيع كلفة لتدماج الأصول التي تعتبر امتلاك أصول والتزامات محددة بالرجوع إلى قيمها العادلة بدون عمل تحديلات مماثلة لغايات الضريبة (انظر الفقرة ١٩)؛

(ب) يتم إعادة تقييم الأصول بدون تحديلات مماثلة لغايات الضريبة (انظر الفقرة ٢٠)؛

(ج) تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الإدماج (انظر الفقرتين ٢١ و ٣٢)؛

- (د) تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الإعتراف الأولى به تختلف عن المبلغ الأولى المسجل له، على سبيل المثال عندما يستفيد المشروع من الهبات الحكومية غير الخاضعة للضريبة المتعلقة بالأصول (انظر الفقرتين ٢٢ و ٢٣)؛ أو
- (هـ) يصبح المبلغ المرحل للإستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع مشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (انظر الفقرات ٣٨-٤٥).

إندماج الأعمال

- ١٩ في إندماج الأعمال من نوع التملك، يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والالتزامات المحددة بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ عملية التبادل وتتأثر الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات المحددة. إندماج الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف، على سبيل المثال، عندما يزداد المبلغ المرحل للأصل إلى القيمة العادلة ولكن القاعدة الضريبية للأصل تبقى بالتكلفة على المالك السابق، يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل. ويؤثر الإلتزام الضريبي المؤجل على الشهرة (انظر الفقرة ٦٦).

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

- ٢٠ تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض أصناف الأصول بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (راجع، على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي ١٦، للممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" و معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية"). في بعض دوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة عرض مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت، أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى، فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة العرض، وتبعاً لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية. ومع هذا فإن الإسترداد للمستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تحقق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية. ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعدل وتقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزم أو أصل ضريبي مؤقت، وهذا صحيح حتى لو:

- (أ) لم يقصد المشروع التخلص من الأصل. إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعدل تقييمه المرحل من خلال الإستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الإستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات مستقبلية؛ أو
- (ب) تم تأجيل الضريبة على المكاسب لرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهة. وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

الشهرة

- ٢١ الشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المملوكة. لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإلغاء الشهرة كمصروف قابل للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي. كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالباً ما تكون غير قابلة للإقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة

من أصلها الأساسية. وهذا تكون لقاعدة الضريبة للشهرة لاشيء الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية، التي هي لاشيء هو فرق مؤقت. ولكن هذا المعيار لا يسمح بالإعتراف بالإنترام للضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والإعتراف بالإنترام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة.

٢١) تعتبر التخفيضات اللاحقة في الإنترام للضريبة المؤجلة غير معترف به لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي للشهرة أنها تنشأ من الإعتراف الأولي بالشهرة وبالتالي لا يتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١٥(أ). على سبيل المثال، إذا كانت تكلفة الشهرة المشتراة في عملية إندماج الأعمال تساوي ١٠٠ ولكن أساسها الضريبي يساوي صفر، تمنع الفقرة ١٥(أ) المنشأة من الإعتراف بالإنترام للضريبة المؤجلة للتسليم. وإذا قامت المنشأة لاحقاً بالإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يساوي ٢٠ لتلك الشهرة، يتم تخفيض مبلغ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المرتبط بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠، مع انخفاض ناتج في قيمة الإنترام للضريبة المؤجلة غير المعترف به. ويعتبر أيضاً ذلك الانخفاض في قيمة الإنترام للضريبة المؤجلة غير المعترف به على أنه يرتبط بالإعتراف الأولي للشهرة وبالتالي يمنع من الإعتراف به بموجب الفقرة ١٥(أ).

٢١ب) يتم الإعتراف بالإنترامات للضريبة المؤجلة للفرقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الإعتراف الأولي بالشهرة. على سبيل المثال، إذا كانت الشهرة المشتراة في عملية إندماج الأعمال ذات تكلفة بقيمة ١٠٠ يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة بنسبة ٢٠% لكل سنة تبدأ في سنة الإندماج بالشراء، يكون الأساس الضريبي للشهرة ١٠٠ عند الإعتراف الأولي و ٨٠ في نهاية سنة الإندماج بالشراء. وإذا لم يتغير المبلغ المسجل للشهرة في نهاية سنة الإندماج بالشراء بحيث تبقى قيمته ١٠٠، فإنه ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة بقيمة ٢٠ في نهاية تلك السنة. ولأن هذا الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لا يرتبط بالإعتراف الأولي بالشهرة، يتم الإعتراف بالإنترام للضريبة المؤجلة للتسليم.

الإعتراف الأولي بأصل أو لإنترام

٢٢) قد ينشأ الفرق المؤقت عند الإعتراف الأولي بأصل أو التتزام، على سبيل المثال، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لخايات الضريبة. تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الإعتراف الأولي بالأصل:

- (أ) في ضم الأعمال، يعترف المشروع بأي التتزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو للشهرة لاسمالية (انظر الفقرة ١٩)؛
- (ب) إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فإن المشروع يعترف بأي التتزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل (انظر الفقرة ٥٩)؛

(ج) إذا لم تكن العملية ضم الأعمال، ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المشروع، في غياب الإعفاء الولد في الفقرتين ٢٤ و ١٥، يعترف بالإنترام أو الأصل الضريبي المؤجل ويعدل المبلغ المرحل للأصل أو الإنترام بنفس المبلغ. مثل هذه التعديلات تجعل البيانات

المالية أقل وضوحاً لذلك لا يسمح هذا المعيار بالإعتراف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً (انظر المثال على الصفحة التالية). وفوق ذلك لا يعترف المشروع بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام أو الأصل للضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٢٢ (ج)

ينوي مشروع استخدام أصل يكلف ١٠٠٠ خلال كامل حياته الإنتاجية البالغة (٥) سنين ثم التخلص منه بدون قيمة متبقية. معدل الضريبة ٤٠% ولا يطرح استهلاك الأصل للأغيات الضريبية، وعند التخلص منه لا يدفع ضريبة على الربح الرأسمالي ولا يقطع أي خسارة رأسمالية.

عندما يسترد المشروع القيمة المسجلة للأصل سيكتسب دخل ضريبي قدره ١٠٠٠ وتلغض ضريبة قدرها ٤٠٠. وهذا لا يعترف المشروع بالإلتزام للضريبي المؤجل الناتج بمبلغ ٤٠٠، لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي للأصل.

في السنة التالية، يكون المبلغ المسجل للأصل ٨٠٠، وعندما يكسب المشروع دخل خاضع للضريبة بمبلغ ٨٠٠ سيُدفع ضريبة ٣٢٠ عن الدخل للضريبي، ولا يعترف المشروع بالإلتزام للضريبي المؤجل بمبلغ ٣٢٠ لأنه ينشأ من الإعتراف الأولي بالأصل.

٢٣ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٢ الأدوات المالية: العرض، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الإلتزام من الأداة كإلتزام وجزء حقوق الملكية من الأداة كحقوق ملكية. في بعض دوائر الإختصاص تكون القاعدة الضريبية لجزء الإلتزام من الأداة عند الإعتراف الأولي مساوية للمبلغ المرحل الأولي لمجموع جزئي الإلتزام وحقوق الملكية، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الإعتراف الأولي بحقوق الملكية بشكل مفصول عن جزء الإلتزام. لذلك لا يطبق الإستثناء المبين في الفقرة ١٥ (ب) وتبعاً لذلك، يعترف المشروع بالإلتزام للضريبي المؤجل الناتج. وبموجب الفقرة ٦١، يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المرحل لجزء حقوق الملكية. وبموجب الفقرة ٥٨، يعترف بأية تغيرات لاحقة في الإلتزام للضريبي المؤجل في قائمة الدخل كمصرف ضريبي مؤجل (دخل).

الفرق المؤقتة القابلة للإقتطاع

٢٤ يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كلفة الفرق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفرق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الإعتراف المبدئي بالأصل أو الإلتزام في عملية تتصف بأنها:

(أ) ليست اجتماع أعمال؛ و

(ب) أي وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ولكن يجب الإعتراف بموجب الفقرة ٤٤، بأصل ضريبي مؤجل لقاء الفرق المؤقتة القابلة للإقتطاع المرتبطة بالإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة.

٢٥ يتلزم بالإعتراف بالإنترام أن المبلغ المرحل له سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تنققات خارجة من موارد المشروع التي تجسد منافع اقتصادية. عندما تنكف الموارد من المشروع، فإن جزءاً منها أو كامل مبلغها يمكن أن تنقطع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الإعتراف بالإنترام فيها. في مثل هذه الحالات يوجد فرق مؤقت بين المبلغ المرحل للإنترام وقاعدته الضريبية. وعليه، ينشأ أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل التي ستكون قليلة للإسترداد في فترات مستقبلية عندما يسمح بإقتطاع جزء من الإنترام في تحديد الربح الضريبي. وبالمثل إذا كان المبلغ المسجل للأصل أقل من قاعدته الضريبية فإن الفرق يؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل القليلة للإسترداد في فترات مستقبلية.

مثال

يعترف مشروع بالإنترام قدرة ١٠٠ لتكاليف مستحقة عن ضمان منتج. للأغراض الضريبية، فإن تكلفة ضمانه المنتج لن تنقطع حتى يدفع المشروع المطالبات. معدل للضريبة ٢٥٪.

تكون للقاعدة الضريبية للإنترام لا شيء (قيمتها المرحلة ١٠٠ مطروحا منه المبلغ الذي سيطرح للأغراض الضريبية بخصوص ذلك الإنترام في فترات مستقبلية). عند سداد الإنترام بقيمتها المرحلة، سيخفض المشروع أرباحه الضريبية المستقبلية بمبلغ قدره ١٠٠ وعليه ستخفض دفعات الضريبة في المستقبل بـ ٢٥ (١٠٠ × ٢٥٪) ويكون الفرق بين المبلغ المرحل (١٠٠) والقاعدة الضريبية (صفر) فرق مؤقت قدره ١٠٠. لذلك يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٥ (١٠٠ × ٢٥٪) على فرض أن المشروع سيكتسب ربح ضريبي كافٍ في فترات مستقبلية ليستفيد من تخفيض المنقوعات الضريبية.

٢٦ فيما يلي أمثلة عن فروق مؤقتة قليلة للإقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة:

- (أ) تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تنقطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تنقطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروع للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد. وهنا يوجد فرق مؤقت بين مبلغ الإنترام المرحل وقاعدته الضريبية، وللقاعدة للضريبة للإنترام تكون عادة لاشيء. يلجم عن مثل هذا الفرق للمؤقت القابل للإقتطاع أصل ضريبي مؤجل عندما تنكف المنافع الاقتصادية إلى المشروع في صورة اقتطاع من الربح للضريبي عند دفع للمساهمات أو منافع التقاعد؛
- (ب) يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتحفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة. يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كمبلغ تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في فترات مستقبلية، والمبلغ المرحل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل؛
- (ج) في إندماج أعمال عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والإنترامات بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل. عندما يعترف بالإنترام عند التملك، ولكن لا تطرح التكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح للضريبة حتى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي

مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل عندما تكون القيمة العادلة لأصل أقل من قاعدته الضريبية. في كلا الحالتين يؤثر الأصل الضريبي المؤجل على الشهرة (انظر الفقرة ٦٦)؛ و

(د) هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأعراض الضريبية (انظر الفقرة ٢٠). وهنا ينشأ فرق مؤقت قابل للإقسطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.

٢٧ إن انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع ينتج عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، إلا أن المنافع الاقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية سوف تتدفق إلى المشروع فقط إذا اكتسب أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم التخفيضات ضدها. لذلك يعترف المشروع بأصول ضريبية مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل أن أرباح ضريبية ستكون متوفرة لتستخدم ضدها فروق مؤقتة قابلة للإقسطاع.

٢٨ إن من المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن الإنقاع منه بمقابلته بفروق مؤقتة قابلة للإقسطاع عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية تعود لنص السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تتعكس؛

(أ) في نفس الفترة المتوقع لإعكاس الفروق المؤقت القابل للإقسطاع فيها ؛ و
(ب) في فترات تكون فيها الخصائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تكويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

في مثل هذه الظروف فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل بالفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع.

٢٩ عندما لا يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية تعود لنص السلطة الضريبية ونفس المشروع الخاضع للضريبة فإنه يعترف بالأصل الضريبي إلى الحد الذي:

(أ) من المحتمل أن يكون للمشروع ربح ضريبي كاف يعود لنص السلطة الضريبية ولنفس المشروع الخاضع للضريبة في نص الفترة التي تتمكس فيها الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع (أو في الفترات التي تكون فيها الخصائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكنة التكوير بأثر رجعي أو مستقبلي). وعند التقييم إذا كان المشروع سيحصل على أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية فإن المشروع يتجاهل للمبالغ الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع التي من المتوقع أن تنشأ في فترات مستقبلية، لأن الأصل الضريبي المؤجل الذي ينشأ عن هذه الفروق سيتطلب بنفسه أرباح ضريبية مستقبلية لاستغلاله؛ أو

(ب) تتوفر فرص تخطيط ضريبي للمشروع سوف تخلق أرباحاً ضريبية للفترات المناسبة.

٣٠ إن فرص التخطيط الضريبي هي أفعال يقوم بها المشروع لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة لتكوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي، على سبيل المثال، لدى بعض دوائر الإختصاص الضريبية، يمكن أن يخلق أو يزداد الربح الضريبي بواسطة:

- (أ) لاختبار فرض الضريبة على دخل لفائدة عند الإستحقاق أو عند الإستلام؛
- (ب) تأجيل المطالبة بقطاعات محددة من الربح الضريبي؛

(ج) بيع، وربما إعادة استئجار أصول نصنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسن؛ و

(د) بيع أصل يولد دخل غير خاضع للضريبة (مثل سندات الحكومة في بعض دوائر الإختصاص الضريبية) لفرض شراء إستثمار آخر يولد دخلاً ضريبياً.

لأنما أنت فرص للتخطيط الضريبي لتقديم الربح الضريبي من فترة متأخرة إلى فترة مبكرة، يبقى استخدام المعالجة المستقبلية للخسائر الضريبية أو الخصم للضريبي يعتمد على وجود ربح ضريبي مستقبلي من موارد غير تلك التي سينشأ عنها فروق مؤقتة مستقبلية.

٣١ عندما يكون للمشروع خسائر حديثة فلها تأخذ في الإعتبار الإرشاد الوارد في الفقرتين ٣٥ و ٣٦.

٣٢ [تم إلغاؤها]

الإعتراف الأولي بأصل أو التزام

٣٣ هناك حالة واحدة ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الإعتراف الأولي بأصل، ألا وهي عندما يتم اقتطاع حبة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل عند تحديد القيمة المرحلة للأصل، ولكن للأغراض الضريبية لا يقتطع من مبلغ الأصل القابل للإستهلاك (أي من قاعدته الضريبية)، وهذا الأمر سينتج عنه أن تكون القيمة المرحلة للأصل أقل من قاعدته الضريبية وهذا ما ينشأ عنه فرق مؤقت قابل للإقتطاع. كذلك يمكن اعتبار الهبات الحكومية بمثابة دخل مؤجل وفي هذه الحالة يكون الفرق بين الدخل المؤجل وقاعدته الضريبية والتي هي لا شيء فرق مؤقت قابل للإقتطاع. فُتحت أي طريقة عرض يختارها للمشروع، فإنه لا يعترف بأصل ضريبي مؤجل للسبب المعطى في الفقرة ٢٢.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

٣٤ يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المتوفرة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

٣٥ إن معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن تكوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة هي نفس معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قليلة للإقتطاع. ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية. وعليه عندما يكون لدى المشروع خسائر حديثة فإنه يعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة، أو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لمقابلة للخسائر الضريبية

والخصومات الضريبية غير المستخدمة. في مثل هذه الظروف، فإن الفقرة ٨٢ تتطلب الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأئنة المؤيدة للإعتراف به.

٣٦ يقوم المشروع بأخذ المعايير التالية في الاعتبار عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:

- (أ) ما إذا كان لدى المشروع فروق ضريبية مؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية والمشروع الخاضع للضريبة، والتي سينشأ عنها مبلغ خاضعة للضريبة يمكن استخدام الخسائر الضريبية، والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها قبل أن تنتهي مدتها ؛
- (ب) ما إذا كان المشروع سيحقق أرباح ضريبية قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة ؛
- (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر؛ و
- (د) ما إذا كانت فرص التخطيط للضريبي (انظر الفقرة ٣٠) متوفرة للمشروع وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

لا يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدامه الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧ بتاريخ كل ميزانية عمومية يقوم المشروع بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. ويعترف المشروع بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل للضريبي المؤجل، على سبيل المثال التحسن في ظروف الإحتجار يمكن أن يجعل المشروع قادر على توليد ربح ضريبي كافٍ في المستقبل يفي بمعايير الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الواردة في الفقرة ٢٤ أو ٣٤. وكمثال آخر عندما يعيد للمشروع تقييم الأصول الضريبية المؤجلة بتاريخ ضم الأعمال أو بعد ذلك (انظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

٣٨ تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المرحلة للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة (بشكل محدد حصص المنشأة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفروع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المرحلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصص (والتي غالباً ما تكون التكلفة) . تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف مثل:

- (أ) وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت لازميلة أو المشاريع المشتركة؛

(ب) تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتولد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين؛ و

(ج) تخفيض الاستثمار في المنشأة الزميلة إلى القيمة القابلة للإسترداد.

قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في البيانات المالية الموحدة مختلفة عن تلك للفروق المتعلقة بالاستثمار في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تدرج الاستثمار في دفاترها بالتكلفة أو بمبلغ إعادة للتقييم.

٣٩ يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

- (أ) تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت؛ و
(ب) من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

٤٠ بما أن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح للمنشأة التابعة، فإنها قادرة على التحكم في توقيت انعكاس الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط عن الأرباح غير الموزعة ولكن كذلك عن أي فروق ترجمة عملات أجنبية). إضافة لذلك فإنه من غير العملي غالباً تحديدي مبلغ ضرائب الدخل التي يمكن أن تكون قليلة للدفع عندما تنعكس الفروق المؤقتة. لذلك عندما تقرر المنشأة الأم أن تلك الأرباح لن توزع في المستقبل المنظور، فإنها لا تعترف بالتزام ضريبي مؤجل. وتطبق نفس الاعتبارات على الاستثمارات في الفروع.

٤١ يستخدم المشروع عملته في المحاسبة عن الأصول والالتزامات غير المالية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"). فعندما يتحدد الربح أو الخسارة الضريبية للعمليات الأجنبية (وبالتالي القاعدة الضريبية لأصولها والالتزاماتها غير المالية) بالعملة الأجنبية فإن التغيرات في سعر العملة الأجنبية تؤدي إلى فروق مؤقتة. وبما أن هذه الفروق المؤقتة تعود لأصول والالتزامات المالية الأجنبية، وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في العملية الأجنبية، فإن المشروع معد التقرير يعترف بالإنترلم أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج (خضوعاً للفقرة ٢٤). ويجري إدراج للضريبة المؤجلة الناتجة بتحميلها على أو لصالح بيان الدخل (انظر للفقرة ٥٨).

٤٢ لا يتحكم المستثمر في المنشأة الزميلة ولا يستطيع عادة تحديد سياسة توزيع الأرباح لذلك، في غياب اتفاق عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، فإن المستثمر يعترف بالتزام ضريبي مؤجل ناشئ عن الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في المنشأة الزميلة. في بعض الحالات، قد لا يكون المستثمر قادراً على تحديد مبلغ الضريبة الدائن إذا إسترد تكلفة الاستثمار بالمنشأة الزميلة ولكن يستطيع تحديد إن كانت ستملوي أو تزيد عن مبلغ للحد الأدنى، وفي مثل هذه الحالات فإن الإنترلم الضريبي المؤجل يقاس بذلك المبلغ.

٤٣ تتطرق للترتيبات بين الشركاء في المشاريع المشتركة عادة تقاسم الأرباح وما إذا كانت القرارات في مثل هذه الأمور تتطلب اتفاق جميع الشركاء أو أغلبية محددة منهم. عندما يكون الشريك قادر على التحكم بتقاسم الأرباح ولن هناك احتمال عدم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالتزام ضريبي مؤجل.

٤٤ على المشروع الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكلفة الفروق المؤقتة القابلة للإقضاء الناشئة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة وذلك، فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن :

(أ) ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور؛ و

(ب) يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابلته.

٤٥ عند تحديد ما إذا كان يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة القابلة للإقضاء المتعلقة باستثماراتها في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت لزميلة وحصصها في المشاريع المشتركة فإن المشروع يأخذ بالاعتبار الإرشادات المحددة في الفقرات (٢٨ إلى ٣١).

القياس

٤٦ يجب قياس الإلتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

٤٧ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسد الإلتزام بناءً على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

٤٨ يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية للمؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنّها. ولكن في بعض مناطق الاختصاص فإن إعلان للحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبية) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف، يتم قياس الأصول والإلتزامات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعن.

٤٩ عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

٥٠ [تم إلغاؤها]

٥١ يجب أن يعكس قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة للتبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بتاريخ الميزانية العمومية، أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها والتزاماتها.

٥٢ في بعض مناطق الإختصاص الضريبية فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المشروع للمبلغ المسجل لأصل (التزام) يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من:

- (أ) معدل الضريبة الذي ينطبق عندما يسترد (تسدد) المشروع المبلغ المرحل لأصل (التزام)؛ و
(ب) القاعدة الضريبية للأصل (الإلتزام).

في مثل هذه الحالات، يقيس المشروع الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفق مع الأسلوب المتوقع للإسترداد أو المدد.

مثال أ

أصل مرحل بمبلغ قدره ١٠٠ وقاعدة ضريبية ٦٠، معدل الضريبة الذي سينطبق إذا بيع الأصل ٢٠% بينما معدل الضريبة على الدخل الآخر ٣٠%.

يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ٨ ($٢٠\% \times ٤٠$) إذا كان يتوقع أن يبيع الأصل ولا يستخمه، ويكون عليه الإلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٢ ($٣٠\% \times ٤٠$) إذا كان يتوقع أن يحتفظ بالأصل ويسترد قيمته المرحله من خلال الإستخدام.

مثال ب

أصل، كلفته ١٠٠ وقيمه المسجلة ٨٠ أعيد تقييمه إلى ١٥٠. لم يتم إجراء تعديل مماثل له لأغراض الضريبة. مجمع الإستهلاك لغايات الضريبة ٣٠ ومعدل الضريبة ٣٠%. إذا بيع الأصل بأكثر من الكلفة، فإن الإستهلاك المتجمع البالغ ٣٠ سيكون مشمولاً بالدخل الضريبي ولكن المتحصلات زيادة عن الكلفة لن تخضع للضريبة.

لقاعدة الضريبة للأصل ٧٠ وهناك فرق ضريبي مؤقت ٨٠. إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل باستخدام الأصل، فإنها يجب أن تولد دخل ضريبي ١٥٠ لتكون قادرة فقط على قنطاع إستهلاك بمبلغ ٧٠. على هذا الأسس هناك التزام ضريبي مؤجل ٢٤ ($٣٠\% \times ٨٠$). وإذا كان المشروع يتوقع أن تسترد المبلغ المرحل ببيع الأصل حالاً بمبلغ ١٥٠، فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يحسب كما يلي:

الالتزام ضريبي مؤجل	معدل الضريبة	فرق ضريبي مؤقت	
٩	٣٠%	٣٠	إستهلاك ضريبي متجمع
—	لا شيء	٥٠	متحصلات زيادة عن الكلفة
٩		٨٠	المجموع

(ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١، للضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين).

مثال ج

استخدم نفس المعلومات في مثال ب باستثناء أنه إذا بيع الأصل بأكثر من التكلفة فإن الإستهلاك الضريبي المتجمع سوف يشمل في الدخل الضريبي (بمعدل ضريبة ٣٠٪)، وتحصيلات البيع سوف تخضع للضريبة بمعدل ٤٠٪ بعد إقتطاع التكلفة المعدلة بالتضخم البالغة ١١٠.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل من خلال استخدام الأصل، فإنه يجب أن يولد دخل ضريبي قدره ١٥٠ وسيكون قادر فقط على إقتطاع استهلاك ٧٠. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٧٠ ويكون هناك فرق مؤقت ضريبي قدره ٨٠ والتزام ضريبي مؤجل ٢٤ (٨٠ × ٣٠٪) كما في المثال ب.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل بواسطة بيع الأصل حالاً بمبلغ ١٥٠ فإنها ستكون قادرة على إقتطاع تكلفة معدلة بمبلغ ١١٠ وصافي المتحصلات البالغ ٤٠ ستخضع لمعدل ضريبة ٤٠٪ إضافة لذلك، سيتم شمول الإستهلاك الضريبي المتجمع البالغ ٣٠ في الدخل الضريبي وسيخضع لمعدل ضريبي ٣٠٪. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٨٠ (٣٠ - ١١٠)، ويكون الفرق المؤقت الضريبي ٧٠ والإلتزام الضريبي المؤجل ٢٥ (٤٠ × ٤٠٪ زائد ٣٠ × ٣٠٪). وإذا لم تكن القاعدة الضريبية واضحة مباشرة فقد يكون مفيداً الأخذ بالإعتبار المبدأ الأساسي المحدد في فقرة ١٠.

(ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١، للضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل إلى حقوق المالكين مباشرة).

١٥٢ في بعض الإختصاصات تستحق ضرائب الدخل المدفع بمعدل أعلى أو أقل إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كأرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي بعض الإختصاصات الأخرى من الممكن أن تكون ضرائب الدخل قابلة للرد أو مستحقة المدفع إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كأرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي هذه الحالات يتم قياس أصول وإلتزامات الضريبة الحالية والوجلة بمعدل الضريبة المنطبقة على الأرباح غير الموزعة.

٥٢ب في الحالات المبينة في الفقرة ٥٢ أ يتم الإعتراف بضررائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم عندما يتم الإعتراف بالإلتزام لدفع أرباح الأسهم، وضررائب الدخل للمترتبة على أرباح الأسهم مرتبطة مباشرة مع المعاملات أو الأحداث السابقة لكثير من إرتباطها مع التوزيعات على المالكين، وبناء على ذلك يتم الإعتراف بضررائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم في صافي الربح أو للخسارة للفترة حسبما تتطلب الفقرة ٥٨ فيما عدا إلى المدى الذي تنشأ فيه ضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم من الحالات المبينة في الفقرة ٥٨ أ)، (ب).

مثال يوضح الفقرتان ١٥٢ و ٥٢ب

يتناول المثال التالي قياس أصول إلتزامات ضريبة الدخل الحالية والموجلة لمنشأة في إختصاص تستحق فيه ضرائب الدخل الدفع بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة (٥٠%) مع مبلغ قابل للرد عندما يتم توزيع الأرباح، ومعدل الضريبة على الأرباح غير الموزعة هو ٢٥%، وفي تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ لا تعترف المنشأة بالإلتزام لأرباح الأسهم المقترحة أو المعلقة بعد تاريخ الميزانية العمومية، ونتيجة لذلك لا يتم الإعراف بأرباح أسهم في عام ٠٠١، والدخل الخاضع للضريبة للعام ٢٠٠١ هو ١٠٠,٠٠٠، وصافي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠١ هو ٤٠,٠٠٠.

تعترف المنشأة بالإلتزام ضريبة حالي ودخل ضريبة حالي مقداره ٥٠,٠٠٠، ولا يتم الإعراف بأصل للمبلغ المحتمل إسترداده نتيجة لأرباح الأسهم المستقبلية، كما تعترف المنشأة بالإلتزام ضريبة مؤجل ومصروف ضريبة مؤجل مقداره ٢٠,٠٠٠ (٤٠,٠٠٠ بمعدل ٥٠%) تمثل ضرائب الدخل التي ستكسبها المنشأة عندما تسترد أو تقوم بتسوية المبالغ المسجلة لأصولها بناء على معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

تبعا لذلك، في ١٥ مارس ٢٠٠٢ تعترف المنشأة بأرباح أسهم مقدرها ١٠,٠٠٠ من الأرباح التشغيلية السابقة كإلتزام.

في ١٥ مارس ٢٠٠٢ تعترف المنشأة باستعادة ضرائب الدخل بمقدار ١٥٠٠ (١٥%) من أرباح الأسهم المعترف بها كإلتزام (كأصل ضريبي حالي وكتخفيض لمصروف ضريبة الدخل الحالي لعام ٢٠٠٢).

٥٣ يجب عدم خصم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

٥٤ يتطلب التحديد المعتمد للإلتزامات والأصول الضريبية للمؤجلة على أساس مخصص جدول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت. وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد. لذلك، فإن من غير المناسب طلب خصم الإلتزامات والأصول الضريبية للمؤجلة. إن السماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول والتزامات ضريبية مؤجلة ليست قابلة للمقارنة بين المشاريع، لذلك لا يتطلب ولا يسمح هذا المعيار بخصم الأصول والإلتزامات الضريبية للمؤجلة.

٥٥ يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الإلتزام للمرحل وينطبق هذا حتى لو تم تحديد المبلغ للمرحل على أساس الخصم، على سبيل المثال في حالة التزامات منافع التقاعد (انظر المعيار المحاسبي الدولي ١٩ "منح الموظفين").

٥٦ يجب إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧ إن المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية أو حدث آخر تتماثل مع المحاسبة عن العملية أو الحدث الآخر نفسه. إن الفترات ٥٨ إلى ٦٨ تطبق هذا المبدأ.

قائمة الدخل

٥٨ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:

(أ) العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو فترة مختلفة بمباشرة في حقوق المالكين (انظر الفقرات ٦١ إلى ٦٥)؛ أو

(ب) ضم أعمال بطريقة التملك (انظر الفقرات ٦٦ إلى ٦٨).

٥٩ تنشأ معظم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل، والأمثلة التالية توضح ذلك:

(أ) يتم استلام الفائدة والإتاوات أو إيراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس اقتاسب الزماني بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٨ "الإيراد"، ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس نقدي؛ و

(ب) تكاليف الأصول غير الملموسة قد تمت رسميتها استناداً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، ويتم إطفائها في قائمة الدخل إلا أنه يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكديدها.

٦٠ قد يتغير المبلغ المرحل للإلتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغيير بمبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها. وقد ينشأ ذلك على سبيل المثال، مما يلي:

(أ) التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها؛

(ب) إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية للمؤجلة؛ أو

(ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل ما عدا إلى الحد الذي تتعلق فيه ببند سبق وحصلت إلى حقوق المالكين أو أخذت لها (انظر الفقرة ٦٣).

البند الذي تضاف أو تحمّل مباشرة إلى حقوق المالكين

٦١ يجب تحميل الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة لحقوق المالكين أو أخذها لصالحها إذا كانت الضريبة تعود لبند حملت إلى حقوق المالكين مباشرة أو سجلت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

٦٢ تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية بإضافة بند محددة إلى أو تحميلها على حساب حقوق المالكين مباشرة. من أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) تغير في المبلغ المرحل ناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")؛

(ب) تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة الناتج أما عن تغير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء")؛

(ج) فروق صرف ناشئة عن ترجمة البيانات المالية لوحدة أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية")؛ و

(د) مبالغ ناشئة عن الإعتراف الأولي بجزء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة (انظر الفقرة ٢٣).

٦٣ في ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل الذي يعود لبندو أضيفت لحقوق المالكين أو حملت عليها. يمكن أن تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال عندما :

(أ) تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخصارة الضريبية)؛

(ب) يؤثر تغير معدل الضريبة أو قوانينها على الأصل الضريبي أو الإلتزام (ككل أو جزئياً) لبند كان في السابق حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين؛ أو

(ج) يحدد المشروع أنه يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو يجب عدم الإعتراف التام به ويعود الأصل الضريبي (بالكامل أو جزء منه) إلى بند كان قد حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين سابقاً.

في مثل هذه الحالات، يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة التي تعود لبندو تم تحميلها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمشروع لدى السلطة الضريبية المختصة، أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة للتوزيع في هذه الظروف.

٦٤ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، ما إذا كان يجب على المشروع أن تحول كل سنة من فليض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغ مساو للفرق بين الإستهلاك أو الإطفاء على الأصل المعدل تقييمه والإستهلاك أو الإطفاء على أساس تكلفة الأصل. ولكن إذا قام المشروع بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صائب من الضريبة المؤجلة المتوقعة به. وتنطبق اعتبارات مشابهة على التحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

٦٥ عندما يعدل تقييم أصل لأغراض ضريبية وتعود إعادة التقييم هذه إلى إعادة تقييم محاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم يتوقع أن تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب تحميل الآثار الضريبية لكل من إعادة تقييم الأصل وتعديل القاعدة الضريبية لحقوق المالكين أو إضافتها إليها في الفترات التي تحدث فيها. ولكن إذا كانت إعادة التقييم لأغراض ضريبية لا تعود لإعادة التقييم المحاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم من المتوقع أن تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب أن يعترف بالآثار الضريبية لتعديل القاعدة الضريبية في قائمة الدخل.

١٦٥ عندما تقوم المنشأة بدفع أرباح اسهم لمساهميها قد يطلب منها دفع جزء من أرباح الأسهم للسلطات الضريبية نيابة عن المساهمين، وفي العديد من الاختصاصات يشار إلى هذا المبلغ كضريبة مقطوعة، وهذا المبلغ المدفوع أو المستحق لدفع للسلطات الضريبية يتم تحميله على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن إدماج الأعمال

٦٦ كما تم شرحه في فقرة ١٩ وفقرة ٢٦ (ج)، يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في ضم الأعمال بطريقة التملك، بموجب معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال"، يعترف المشروع بأية أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي تفي بمعايير الإقرار في الفقرة ٢٤) لـ التزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والالتزامات الضريبية على الشهرة أو الشهرة السالبة. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) والفقرة ٢٤ (أ)، لا يعترف المشروع بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة غير قليل للإقصاء لأغراض الضريبة) ولا الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاضعة للضريبة والتي تعالج كدخل مؤجل.

٦٧ كنتيجة لضم الأعمال، فقد يصبح أمراً محتملاً لدى المنشأة المملوكة لسترداد الأصل الضريبي المؤجل الذي لم يعترف به قبل ضم الأعمال. على سبيل المثال، قد تستطيع المنشأة المملوكة الإستفادة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة ضد الأرباح الضريبية المستقبلية للمنشأة المملوكة. وفي هذه الحالة تعترف المنشأة المملوكة بأصل ضريبي مؤجل وتأخذ ذلك في الاعتبار في تحديد لشهرة أو الشهرة السالبة عند التملك.

٦٨ عندما لا تعترف المنشأة المملوكة بالأصل الضريبي المؤجل للمنشأة المملوكة كأصل محدد بتاريخ ضم العمل ولكن يتم الإقرار بأصل ضريبي مؤجل لاحقاً في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المملوكة فإنه يتم الإقرار بالدخل الضريبي للمؤجل الناتج في بيان الدخل، وإنشقة لذلك على المنشأة المملوكة أن تقوم بـ:

- (أ) تعديل المبلغ الإجمالي المرحل للشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبالغ التي ستكون مسجلة فيما لو تم الإقرار بالأصل الضريبي المؤجل كأصل محدد بتاريخ ضم الأعمال؛ و
- (ب) الإقرار بالتخفيض في صافي المبلغ المرحل للشهرة كمصروف.

على أنه إن نجم عن هذا الإجراء لحدوث زيادة في حصة المملاك في صافي القيمة العادلة لأصول و التزامات والالتزامات الطلوة للمملاك عن تكافة الربح، كما أنه إن يزيد المبلغ الذي تم الإقرار به في السابق لأي زيادة مماثلة.

مثال

تملك مشروع ما منشأة تابعة لديها فروق مؤقتة قليلة للإقطاع بمبلغ ٣٠٠. كان معدل الضريبة بتاريخ التملك ٣٠% لم يعترف بالأصل الضريبي المؤجل البالغ ٩٠ كأصل محدد عند تحديد الشهرة الفائتة عن التملك والبالغة ٥٠٠. تطفأ الشهرة على ٢٠ سنة. بعد عامين من التملك قيم المشروع أن من المحتمل توفر أرباح ضريبية مستقبلية كافية لإسترداد المنفعة من كامل الفروق المؤقتة القليلة للإقطاع.

يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٩٠ (٣٠٠ × ٣٠%) ، ودخل ضريبي مؤجل قدره ٩٠ في بيان الدخل. كما تخفيض تكلفة للشهرة بـ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـ ٩ (بمبلغ إطفاء سنتين). ويعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في بيان الدخل. تبعاً لذلك، يتم تخفيض الشهرة ومجمع الإطفاء المنطبق بها إلى المبلغ (٤١٠ و ٤١) التي كان يجب أن يرحل لو تم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بمبلغ ٩٠ كأصل محدد بتاريخ الاندماج الأعمال.

إذا زاد معدل الضريبة إلى ٤٠% يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ١٢٠ (٤٠٠ × ٣٠%) ودخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل بمبلغ ١٢٠، وإذا انخفض معدل الضريبة إلى ٢٠% يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٦٠ (٢٠٠ × ٣٠%) ودخل ضريبي مؤجل بمبلغ ٦٠، وفي كلا الحالتين يظل المشروع تكلفة للشهرة بـ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـ ٩ ويعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في قائمة الدخل.

الضريبة الحالية والمؤجلة الناتجة من عمليات الدفع على أساس الأسهم

٦٨ في بعض اختصاصات الضريبة، تستلم المنشأة ققطاع ضريبي (أي مبلغ قابل للإقطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة) يرتبط بالتعويض المدفوع على شكل أسهم أو خيارات أسهم أو أية أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة. وقد يختلف مبلغ الإقطاع الضريبي عن مصروف التعويض التركمي ذو العلاقة، وقد ينشأ في فترة محاسبية لاحقة. على سبيل المثال، قد تعترف المنشأة في بعض الإختصاصات بمصروف معين لاستهلاك خدمات الموظفين التي يتم استلامها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، ولا تحصل على ققطاع ضريبي إلى أن تتم ممارسة خيارات الأسهم، إلى جانب قياس الإقطاع الضريبي على أساس سعر أسهم المنشأة في تاريخ الممارسة.

٦٨ فيما يتعلق بتكاليف البحث التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٩ و ٢٦ (ب) من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قليل للإقطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وإذا لم يكن المبلغ الذي يسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة، سينبغي تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي يسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ معتقلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقطاع ينبغي أن يركز على سعر أسهم المنشأة في نهاية للفترة.

٦٨ ج كما هو ملحوظ في الفقرة ٦٨أ، يمكن أن يختلف مبلغ الإقطاع الضريبي (أو الإقطاع الضريبي المستقبلي المقدر، الذي يتم قياسه وفقاً للفقرة ٦٨ب) عن مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة. وتقتضي الفقرة ٥٨ من المعيار ضرورة الإعتراف بالضريبة الحالية والموجلة كدخل أو مصروف وتضمينها في ربح أو خسارة الفترة فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الضريبة من : (أ) معاملة أو حدث يتم الإعتراف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة مباشرة في حقوق الملكية (ب) أو من برنامج الأعمال. وإذا تجاوز مبلغ الإقطاع الضريبي (أو الإقطاع الضريبي المستقبلي المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذي العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، ينبغي الإعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو للموجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

العرض

الأصول والإلتزامات الضريبية

٦٩ [تم إلغاؤها]

٧٠ [تم إلغاؤها]

التقاص

٧١ يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية ، فقط إذا كان المشروع :

(أ) صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها ؛ و

(ب) ينوي إما السداد على أساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسييد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

٧٢ رغم أن الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية يعترف بها وتقل بشكل منفصل إلا أنه يتم إجراء المقاصة بينها في الميزانية العمومية بناء على معايير مشابهة لتلك الموضوعة للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". يكون عادة للمشروع حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الإلتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.

٧٣ في القوائم المالية الموحدة، يمكن إجراء مقاصة لأصل ضريبي جاري لإحدى المشاريع في المجموعة ضد الإلتزام ضريبي جاري لمشروع آخر في المجموعة إذا ، فقط إذا ، كان للمشروع حق قانوني لإجراء أو استلام مبلغ صافي وينوي المشروع أن يجري أو يمتلك هذا المبلغ الصافي أو يسترد الأصل ويسدد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

٧٤ يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية المؤجلة، فقط إذا:

(أ) كان للمشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية ؛ و

(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على:

(١) نفس المشروع الخاضع للضريبة؛ أو

(٢) مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الإلتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد الإلتزامات معاً في نفس الوقت، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبالغ هامة من الأصول والإلتزامات للضريبة المؤجلة.

٧٥ لتجنب الحاجة لوضع جداول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المشروع المقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل ضد الإلتزام الضريبي المؤجل لنفس الوحدة الضريبية إذا، فقط إذا، كانا يعودان لضرائب دخل مفروضة من نفس السلطة الضريبية وللمشروع حق قانوني في المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية مع الإلتزامات الضريبية الجارية.

٧٦ في حالات نادرة قد يكون للمشروع حق قانوني للمقاصة ونية للسداد بالصافي لبعض الفترات وليس لأخرى. في مثل هذه الظروف للنار، قد يتطلب الأمر إعداد جداول مفصلة للتأكد بشكل موثوق فيما إذا كان الإلتزام الضريبي لمشروع خاضع للضريبة سينتج عنه زيادة في المدفوعات الضريبية في نفس الفترة التي سينتج عن الأصل الضريبي المؤجل لمشروع آخر خاضع للضريبة تخفيض للمدفوعات من قبل ذلك المشروع الثاني الخاضع للضريبة.

مصروف الضريبة

٧٧ مصروف (دخل) للضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات الاعادة يجب عرض مصروف (دخل) للضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات الاعادة في صلب قائمة الدخل.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

٧٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الاعتراف بفروق صرف محددة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يجب أن تعرض في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

الإفصاح

٧٩ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة.

٨٠ يمكن أن تضم مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

- (أ) مصروف (دخل) للضريبة الجارية؛
- (ب) أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة؛
- (ج) مبلغ مصروف (دخل) للضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء ولنعكس الفروق المؤجلة؛
- (د) مبلغ مصروف (دخل) للضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة ؛

- (هـ) مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري؛
- (و) مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛
- (ز) مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٥٦؛ و
- (ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السجلات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٨١ يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل :

- (أ) إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين ؛
- (ب) [تم إلغاؤها] ؛
- (ج) شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكلين التاليين:
- (١) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة ونتيج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة؛ أو
- (٢) مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.
- (د) شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛
- (هـ) مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للإلغاء، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية؛
- (و) المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتوقعة بالإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، وللحصول في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها (انظر الفقرة ٣٩)؛
- (ز) بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:
- (١) مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية للمؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة؛ و
- (٢) مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

(ج) بخصوص العاصلات غير المستمرة بمصروف الضريبة الذي يعود إلى:

(١) مكسب أو خسارة عدم الإستمرار؛ و

(٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعاصل غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛ و

(ط) مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي اقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كإلتزام في البيانات المالية.

يجب على المشروع أن يوضح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للإعتراف به وذلك، عندما :

(أ) يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة من انعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و

(ب) يكون المشروع قد عانى من خسارة إما في الفترة التجارية أو للفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.

في الأحوال المبينة في الفقرة ٥٢ أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي قد تترتب على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً وما إذا كان هناك أية ضريبة دخل محتملة من غير الممكن تحديدها عملياً.

[تم إلغاؤها]

تساعد الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨١ (ج) مستخدمي البيانات المالية على فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي غير عادية وكذلك لفهم العوامل الهامة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. يمكن أن تتأثر العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الدخل المعفي من الضريبة، والمصروفات غير القابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) ، وتأثير الخصائر الضريبية وتأثير معدلات الضريبة الأجنبية.

في شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، يستخدم المشروع المعدل الضريبي المطبق الذي يعطي أفضل معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. وغالباً ما يكون المعدل الأكثر معنى هو معدل الضريبة المحلي في البلد الذي يقيم فيه المشروع، وذلك بتجميع المعدل المطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المطبقة على الضرائب المطية المحسوبة على مستويات مماثلة تقريباً من الربح (الخسارة) الضريبية. ولكن بالنسبة لمشروع يعمل تحت عدة مناطق اختصاص ضريبية، يمكن أن يكون من المفيد أكثر تجميع تسويات منفصلة باستخدام المعدل المطي في كل منطقة اختصاص. المثال التالي يوضح كيف يؤثر اختيار معدل الضريبة المطبق على عرض للتسوية الرقمية.

مثال يوضح فقرة رقم ٨٥

في عام ١٩٨٢ حقق مشروع ربح محاسبي في منطقتها الضريبية (البلاد أ) ١٥٠٠ (٢٠٠٠ في ١٩٨١) وفي البلاد ب ١٥٠٠٠ (٥٠٠ في ١٩٨١). إن معدل الضريبة في البلاد أ هو ٣٠% وفي البلاد ب ٢٠%. والمصروفات غير المقبولة للإقطاع لغايات الضريبة ١٠٠ (٢٠٠ في ١٩٨١) في البلاد أ. فيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المطبق:

١٩٨٢	١٩٨١	
<u>٣,٠٠٠</u>	<u>٢,٥٠٠</u>	الربح المحاسبي
٩٠٠	٧٥٠	للضريبة بالمعدل المحلي ٣٠%
		التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة
		لإقطاع للغايات الضريبة
٣٠	٦٠	تأثير معدلات الضريبة الأقل في البلاد ب
<u>(١٥٠)</u>	<u>(٥٠)</u>	مصرف الضريبة
<u>٧٨٠</u>	<u>٧٢٠</u>	

فيما يلي مثال على تسوية معدة من خلال جمع للتسويات المنفصلة لكل منطقة ضريبية على المستوى الوطني. تحت هذه الطريقة فإن تأثير الفروق بين معدل الضريبة المحلي على المشروع معد التقرير ومعدل الضريبة المحلي في المناطق الضريبية الأخرى لا يظهر كبنء مستقل في التسوية وقد يحتاج المشروع إلى مناقشة تأثير التغيرات الهامة في معدلات الضريبة، أو مزيج الأرباح المكتسبة في المناطق الضريبية المختلفة، وذلك من أجل شرح لتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة كما هو مطلوب بالفقرة ٨١ (د).

١٩٨٢	١٩٨١	
<u>٣,٠٠٠</u>	<u>٢,٥٠٠</u>	الربح المحاسبي
٧٥٠	٧٠٠	للضريبة بالمعدلات المحلية المطبقة على الأرباح في البلاد
		التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للإقطاع
		لغايات الضريبة
٣٠	٦٠	مصرف الضريبة
<u>٧٨٠</u>	<u>٧٢٠</u>	

٨٦ متوسط معدل الضريبة الفعلي يساوي للمصرف (الدخل) للضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي.

٨٧ غالباً ما يكون من غير العملي احتساب مبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف به والناتج عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت لزميلة والخصص في المشاريع المشتركة (أنظر الفقرة ٣٩)، لذلك يتطلب هذا المعيار من المشروع الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفروق المؤجلة الأساسية ولا يتطلب الإفصاح عن الإلتزامات الضريبية للمؤجلة. ومع هذا، عندما يكون عمالياً يشجع المعيار المشاريع على الإفصاح عن المبالغ غير المعترف بها للإلتزامات الضريبية المؤجلة لأن مستخدمي البيانات قد يجدون هذه المعلومات مفيدة.

٨٧ تتطلب الفقرة ٢٨ أن تصحح المنشأة عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي ستدفع من دفع أرباح الأسهم لمساهميها، وتقوم المنشأة بالإفصاح عن الملاحق الهامة لأنظمة ضريبة الدخل والعوامل التي ستؤثر على مبلغ ضريبة الدخل المترتبة على أرباح الأسهم.

٨٧ قد لا يكون من العملي في بعض الأحيان حساب إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المحتملة التي ستدفع من دفع أرباح الأسهم للمساهمين، وقد تكون هذه الحالة على سبيل المثال التي يكون فيها للمنشأة عدد كبير من الشركات التابعة الأجنبية، على أنه حتى في هذه الحالات قد يكون من الممكن تحديد بعض أجزاء إجمالي

المبلغ بسهولة، فعلى سبيل المثال في مجموعة شركات موحدة قد تكون الشركة الأم وبعض شركاتها التابعة قد دفعت ضرائب دخل بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة، وتكون على علم بالمبلغ الذي سيتم رده عند دفع أرباح لهم مستقبلية للمساهمين من الأرباح المجمعة المحتفظ بها، وفي هذه الحالة يتم الإفصاح عن هذا المبلغ القابل للرد ، وإذا كان الأمر منطقياً تقوم المنشأة كذلك بالإفصاح عن وجود مبالغ ضريبة دخل إضافية محتملة ليس من الممكن تحديدها عملياً، وفي البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، إذا وجدت يتعلق الإفصاح عن ضريبة الدخل المحتملة بعائدات الشركة الأم المحتفظ بها.

ج ٨٧

المنشأة التي يطلب منها تقديم الإفصاحات في الفقرة ٨٢ قد يطلب منها أيضاً تقديم الإفصاحات تتعلق بالفروقات المؤقتة المتعلقة باستثمارات في شركات تابعة وفروع وشركات زميلة أو مصالح في مشاريع مشتركة، وفي هذه الحالات على المنشأة اخذ ذلك في الاعتبار عند تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٨٢ أ، فعلى سبيل المثال قد يطلب من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة التي لم يتم الاعتراف لها بالتزامات ضريبية مؤجلة (انظر الفقرة ٨١ و)، وإذا كان غير المعترف بها (انظر الفقرة ٨٧) فقد تكون هناك مبالغ ضريبية دخل مترتبة على ارباح الأسهم من غير الممكن تحديدها عملياً متعلقة بهذه الشركات التابعة.

٨٨

يفصح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة". يمكن أن تنشأ الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة، على سبيل المثال، عن خلافات قائمة مع السلطات الضريبية. وعلى نحو مشابه، فعند تغير معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية، فإن المشروع يفصح عن أي تأثير هام لهذه التغيرات على الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية").

تاريخ النفاذ

٨٩

يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ، فيما عدا كما تم تحديده في الفقرة ٩١. إذا قلم مشروع بتطبيق هذا المعيار على بيانات مالية تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٨ فطيه الإفصاح عن حقيقة تطبيق هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ٦٢ لمحاسبة عن ضرائب الدخل المصالح عليه في عام ١٩٧٩.

٩٠

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٢ "لمحاسبة عن ضرائب الدخل" المصالح عليه في عام ١٩٧٩.

٩١

تصبح الفقرات ٥٢ أ، ٥٢ ب، ٦٥ (أ)، ٨١ (ط)، ٨٢، ٨٧ أ، ٨٧ ب، ٨٧ ج، وحذف الفقرتين ٣ و ٥٠، نافذة المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا أثر التطبيق الأكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

* تشير الفقرة ٩١ إلى "بيانات المالية السنوية" تشبهاً مع لغة أكثر صراحة لكتابة توليف فعالة تم تبنيها في عام ١٩٩٨، وتشير الفقرة ٨٩ إلى "بيانات مالية".

الملحق أ

أمثلة على الفروقات المؤقتة

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزء من معيار المحاسبة الدولية ١٢.

١. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات خاضعة للضريبة

جميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة تؤدي إلى التزام ضريبي مؤجل.

عمليات تؤثر على قائمة الدخل

- ١ إيراد فائدة استلم بعد موعد استحقاقه ودخل في الربح المحاسبي على أساس الإستحقاق الزمني ولكن دخل في الربح للضريبي على الأساس النقدي.
- ٢ إيراد مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضائع ولكن دخل في الربح الضريبي عندما تم استلام الثمن. (ملاحظة: كما تم شرحه في ب٢ لاحقاً، هناك أيضاً فرق قابل للإقطاع مرتبط بالمخزون أو العلاقة).
- ٣ تسجيل استهلاك الأصل للأغراض الضريبية.
- ٤ رسملة تكاليف التطوير وإطفائها من خلال قائمة الدخل بينما يتم إقطاعها في الفترة التي يتم تكديدها فيها لتحديد الربح للضريبي.
- ٥ إقطاع المصاريف المدفوعة مقدماً على الأساس النقدي في تحديد الربح الضريبي في الفترات الجارية أو الفترات السابقة.

عمليات تؤثر على الميزانية العمومية

- ٦ عدم إقطاع استهلاك الأصل للأغراض الضريبية وعدم توفر أي إقطاع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أو تجديده. (ملاحظة: فقرة ١٥ ب) من المعيار تمنع الاعتراف بالإلتزام الضريبي الموجب للنتائج عن ذلك إلا إذا تم تملك الأصل من خلال ضم أعمال، أنظر كذلك الفقرة ٢٢ من المعيار).
- ٧ تسجيل المقرض بالمتحصلات المستلمة (التي تساوي المبلغ المستحق بتاريخ الإستحقاق)، ناقصاً تكاليف العملية. فيما بعد يتم زيادة القيمة المسجلة للقرض بمقدار ما يتم إطفاءه من تكاليف العملية في الربح المحاسبي. ويتم إقطاع تكاليف العملية للأغراض الضريبية في الفترة التي يتم الاعتراف بالقرض فيها لأول مرة. (ملاحظات: (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو مبلغ تكاليف العملية الذي تم إقطاعه في تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية أو للفترات السابقة، ناقصاً المبلغ المتجمع المطفأ في الربح المحاسبي، و(٢) بما أن الاعتراف الأولي بالقرض يؤثر على الربح الضريبي، فإن الإستثناء في الفقرة ١٥ ب) من المعيار لا يطبق. وعليه يعترف المقرض بالإلتزام الضريبي المؤجل).
- ٨ قياس القرض الدائن عند الاعتراف الأولي به بصافي مبلغ للمتحصلات ناقصاً تكاليف العملية، ويتم إطفاء تكاليف العملية بالربح المحاسبي خلال حياة القرض لا يتم إقطاع تكاليف العملية في تحديد الربح الضريبي سواء في الفترة الحالية أو للفترات المستقبلية أو السابقة. (ملاحظات: (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو المبلغ غير المطفأ من تكاليف العملية، و(٢) تمنع الفقرة ١٥ ب) من المعيار الاعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل للنتائج).

٩ قياس عنصر الالتزام في الأداة المالية المركبة (على سبيل المثال سند قابل للتحويل) عن طريق خصم المبلغ الواجب المداد عند الإستحقاق بعد تخصيص جزء من النقدية المستلمة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ - الأدوات المالية: العرض). لا يتم اقتطاع الخصم عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

تعديلات القيم العادلة وإعادة التقييم

١٠ يتم تسجيل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيمة العادلة التي تزيد عن التكلفة ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية.

١١ يعيد المشروع تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية. (ملاحظة: الفقرة ٦١ من المعيار تتطلب تحميل الضريبة الموجبة ذات العلاقة على حقوق المالكين مباشرة).

إندماج الأعمال والتوحيد

١٢ زيادة القيمة المرحلة لأصل إلى القيمة العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك وعدم إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية. (ملاحظة: عند الإعراف الأولي، يزيد الالتزام الضريبي الموجب الناتج من الشهرة أو ينخفض من الشهرة السالبة، انظر الفقرة ٦١ من المعيار).

١٣ عدم اقتطاع إطفاء الشهرة في تحديد الربح الضريبي وعدم اقتطاع كلفة الشهرة عند التخلص من الأعمال (ملاحظة: فقرة ١٥/أ) من المعيار تمنع الإعراف بالالتزام الضريبي الموجب الناتج).

١٤ حذف للخسائر غير المتحققة الناشئة عن العمليات ضمن المجموعة من خلال إدخالها في المبلغ المسجل للمخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٥ شمول الأرباح المنورة للمنشآت التابعة والفروع الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح المدورة الموحدة ولكن يستحق دفع ضريبة الدخل إذا تم توزيع الأرباح للمشروع معد التقرير (ملاحظة: الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الإعراف بالالتزام الضريبي الموجب الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن يعكس في المستقبل المنظور).

١٦ تأثير الإستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع والمنشآت لزميلة أو الحصص في لشركات الأجنبية بالمشاركة بالتغييرات في أسعار العملات الأجنبية. (ملاحظات (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، و(٢) الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الإعراف بالالتزام الضريبي الموجب الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن يعكس في المستقبل المنظور).

١٧ قيام المشروع بالمحاسبة في عملته عن تكلفة الأصول غير النقدية لعملية أجنبية تعتبر مكملة لعمليات المشروع معد التقرير ولكن الربح أو الخسارة للضريبة للعملية الأجنبية تحدد بالعملية الأجنبية. (ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق ضريبي مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقتطاع، (٢) عندما يكون هناك فرق ضريبي مؤقت يطلبه يعترف بالالتزام الضريبي المؤقت الناتج، لأنه يعود إلى أصول وللتزامات العملية الأجنبية وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة الموجبة في قائمة الدخل، انظر الفقرة ٥٨ من المعيار).

التضخم المرتفع

١٨ إعادة بيان الأصول غير النقدية بموجب وحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع") دون إجراء تسوية معادلة للإغراض الضريبية. (الإيضاحات (١) تحميل الضريبة المؤجلة إلى بيان الدخل، و(٢) إذا تم إعادة تقييم الأصول غير النقدية، إضافة إلى إعادة البيان، فيجري تحميل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة التقييم إلى حقوق المالكين وتحميل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة العرض في بيان الدخل).

ب. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات مؤقتة قابلة للإقطاع

تؤدي جميع الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع إلى أصل ضريبي موجب. ولكن بعض الأصول الضريبية المؤجلة قد لا تحقق معايير الاعتراف في الفقرة ٢٤ من المعيار.

عمليات تؤثر على قائمة الدخل

- ١ إقطاع تكاليف منافع التقاعد مع تقديم الخدمة لتحديد الربح المحاسبي وعدم إقطاع هذه التكاليف لتحديد الربح الضريبي حتى يقوم المشروع إما بدفع منافع التقاعد أو المساهمات لمصندوق التقاعد (ملاحظة: تنشأ فروق مؤقتة قابلة للإقطاع معاملة عندما تكون المصاريف الأخرى، مثل تكاليف كفالة المنتجات أو الفائدة قابلة للإقطاع على الأساس النقدي عند تحديد الربح الضريبي).
- ٢ مجمع استهلاك الأصل في البيانات المالية لكبر من مجمع الاستهلاك المسموح به حتى تاريخ الميزانية العمومية لغايات الضريبة.
- ٣ إقطاع تكاليف المخزون المباع قبل تاريخ الميزانية العمومية عند تسليم البضائع أو تقديم الخدمات عند حساب الربح المحاسبي وقطاعها عند استلام النقدية لغايات تحديد الربح الضريبي. (ملاحظة: كما تم شرحه في ٢/١ أعلاه، هناك كذلك فرق ضريبي مؤقت متعلق بالنزعة التجارية ذات العلاقة).
- ٤ القيم القابلة للتحقق أبعد من المخزون أو المبلغ القابل للإسترداد أبعد من الممتلكات والمصانع والمعدات أقل من المبلغ المرحل في السابق ويقوم المشروع بتخفيض المبلغ المرحل للأصل، ولكن يتم تجاهل ذلك للتخفيض للأغراض الضريبية حتى يتم بيع الأصل.
- ٥ الاعتراف بتكاليف البحث (أو تكاليف للتأمين أو تكاليف البدء الأخرى) كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي وعدم السماح بالقطاعها عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة.
- ٦ تأجيل الدخل في الميزانية العمومية، ويكون قد تم شموله في الربح الضريبي في الفترة الجارية أو للفترة السابقة.
- ٧ المنحة الحكومية المدرجة في الميزانية العمومية كدخل موجب لا يتم إخضاعها للضريبة في فترات مستقبلية. (ملاحظة: تمنح الفقرة ٢٤ من المعيار الاعتراف بالأصل الضريبي الموجب الناتج، انظر كذلك الفقرة ٣٣ من المعيار).

تعديلات القيمة العادلة وإعادة التقييم

- ٨ ترحل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالتقييم العادلة والتي هي أقل من التكلفة، ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

إندماج الأعمال والتوحيد

٩ الاعتراف بالإلتزام بقيمة العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك، ولكن لا يتم لقطاع أي من المصروف المتعلق بذلك عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة. (ملاحظة: إن الأصل الضريبي الموجل الناتج يخفض الشهرة أو يزيد الشهرة السالبة، انظر الفقرة ٦٦ من المعيار).

١٠ [تم إلغاؤها]

١١ حذف الأرباح غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة من القيم المرحلة لأصول، مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكن لا يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

١٢ تأثير الإستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع أو المنشآت لزميلة أو الحصص في الشركات الأجنبية بالمشاركة بالتخريفات في أسعار صرف العملة الأجنبية. (ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقطاع، و(٢) فقرة ٤٤ من المعيار تتطلب الاعتراف بالأصل الضريبي الموجل الناتج إلى الحد، فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً (١) أن الفرق المؤقت سينعكس في المستقبل المنظور، و(ب) سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام الفرق للمؤقت ضد).

١٣ قيام المشروع بالمحاسبة باستخدام عملتها الخاصة عن تكلفة الأصول غير النقدية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع ولكن يجري تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للعملية الأجنبية (ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للإقطاع، (٢) عندما يكون هناك فرق مؤقت قابل للإقطاع، فإنه يعترف بالأصل الضريبي الموجل الناتج إلى الحد الذي يكون من المحتمل توفر ربح ضريبي كلي، ذلك لأن الأصل الضريبي الموجل يعود لأصول والقرارات العملية الأجنبية نفسها، وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية، (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة الموجلة في قائمة الدخل، انظر الفقرة ٥٨ من المعيار).

ج. أمثلة نظروف تكون فيها القيمة المرحلة للأصل أو الإلتزام مساوية لقاعدته الضريبية

١ المصروفات المستحقة تم لقطاعها فعلاً عند تحديد التزام المشروع الضريبي الجاري للفترة الجارية أو فترات سابقة.

٢ قياس قرض دائن بالمبلغ الأصلي المستلم ويكون هذا المبلغ نفس المبلغ الذي سيبلغ عند المداد النهائي للقرض.

٣ عدم قابلية المصاريف المستحقة للإقطاع للأغراض الضريبية على الإطلاق.

٤ عدم إخضاع الإيراد المستحق للضريبة على الإطلاق.

الملحق ب

توضيحات عن الإحتسابات والعرض

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزء من المعايير، الغرض منه شرح تطبيق للمعايير للمساعدة في توضيح معانيها. تم تزويد مقتطفات من قوائم الدخل والميزانية العمومية لإظهار التأثيرات على هذه البيانات المالية من العمليات الموصوفة أعلاه. لا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع جميع متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

تفترض جميع الأمثلة في هذا الملحق عدم وجود عمليات أخرى لهذه المشاريع غير تلك الموصوفة.

مثال ١ - الأصول القابلة للإستهلاك

يشتري مشروع معدات بقيمة ١٠,٠٠٠ ويستهلكها بطريقة القسط الثابت على عمرها الإنتاجي المتوقع البالغ خمس سنين. لإغراض الضريبة، يتم استهلاك المعدات بنسبة ٢٥% سنوياً على أساس القسط الثابت. يمكن تدوير الخسائر الضريبية بأثر رجعي مقابل الأرباح الضريبية للخمس سنوات الماضية. في السنة (صفر) كان الربح الضريبي ٥,٠٠٠ ومعدل الضريبة ٤٠%.

يسترد المشروع القيمة للمرحلة للمعدات من خلال استخدامه في صنع البضائع للبيع. لذلك يكون احتساب الضريبة الجارية على المشروع كما يلي:

السنة				
٥	٤	٣	٢	١
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
الربح الضريبي				
٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠
الإستهلاك للأغراض الضريبية				
٢,٠٠٠	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)				
٨٠٠	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)
مصرف (دخل) الضريبة الجاري بمعدل ٤٠%				

يعترف المشروع بأصل ضريبي جاري في نهاية الأوامر ١ حتى ٤ لأنه يسترد المنفعة من الخصلة الضريبية مقابل الربح الضريبي للسنة (صفر).

مستكون الفروق المؤقتة المتعلقة بالمعدات والأصل أو الإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصرف أو الدخل الضريبي المؤجل كما يلي:

السنة				
٥	٤	٣	٢	١
٠	٢,٠٠٠	٤,٠٠٠	٦,٠٠٠	٨,٠٠٠
المبلغ المرحل				
٠	٠	٢,٥٠٠	٥,٠٠٠	٧,٥٠٠
القاعدة الضريبية				
٠	٢,٠٠٠	١,٥٠٠	١,٠٠٠	٢٠٠
الفرق المؤقت للخاضع للضريبة				
٨٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠	٠
الرصيد الافتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل				
(٨٠٠)	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠
المصرف (الدخل) الضريبي المؤجل				
٠	٨٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠
الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي المؤجل				

يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل في السنوات ١ حتى ٤ لأن انعكاس الفرق المؤقت الخاضع للضريبة سوف يخلق دخل ضريبي في سنوات لاحقة. ويكون بيان دخل المشروع كما يلي:

السنة					
٥	٤	٣	٢	١	
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	الدخل
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	استهلاك
.	.	.	.	.	الربح قبل الضريبة
٨٠٠	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	مصروف (دخل) ضريبة جاري
(٨٠٠)	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	مصروف (دخل) ضريبة مؤجل
.	.	.	.	.	مجموع مصروف (دخل) الضريبة
.	.	.	.	.	صافي الربح للفترة

مثال ٢ - الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة

يتعامل هذا المثال مع المشروع لفترة سنتين سنة ٥ وسنة ٦. في سنة ٥ كان المعدل ضريبة الدخل في القانون ٤٠% من الربح الضريبي. في سنة ٦ كان معدل الضريبة على الدخل في القانون ٣٥% من الربح الضريبي.

يتم الاعتراف بالتبرعات الخيرية كمصروف عندما يتم دفعها ولا يتم اقتطاعها لغايات الضريبة.

في سنة ٥ أبلغت السلطات المختصة المشروع بأنها تقوي رفع دعوى ضدها نتيجة لانبعاث الكبريت من مصلعها. ومع أنه حتى كانون الأول سنة ٦ لم يصل للمحكمة أي إجراء، قام المشروع بالإعتراف بالتزام بمبلغ ٧٠٠ في سنة ٥ كفضل تقدير للفرملة التي يمكن أن تنشأ عن الإجراء. لغرامات لا تقطع لأغراض للضريبة.

في سنة ٢ تكبد المشروع مبلغ ١,٢٥٠ تكاليف تطوير منتج جديد. وقد تم اقتطاع هذه التكاليف لأغراض للضريبة في سنة ٢، ولكن تم رسملتها للأغراض المحاسبية وإبلاغها بطريقة القسط الثابت على مدى ٥ سنين. في ١٢/٣١ سنة ٤ كان الرصيد غير المغطى لتكاليف تطوير هذا المنتج ٥٠٠.

في السنة ٥ دخل المشروع في إتفاقية مع موظفيها الحاليين لتوفير منقح غالية صحية للمتقاعدين. يعترف المشروع بتكاليف هذه الخطوة مع تقديم الموظفين للخدمة. لم يكن هناك دفعات للمتقاعدين مقابل هذه الخدمة في السنتين ٦ و٥. وتقطع تكاليف الرعاية الصحية لأغراض الضريبة عندما يتم الدفع للمتقاعدين. ويعتقد المشروع أن من المحتمل أنه سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام أي أصل ضريبي مؤجل مقبله.

تستهلك المباني للأغراض المحاسبية بمعدل ٥% سنوياً على أساس القسط الثابت وبمعدل ١٠% سنوياً على أساس القسط الثابت لغايات للضريبة. وتستهلك السيارات للأغراض المحاسبية بمعدل ٢٠% سنوياً على أساس القسط الثابت وبمعدل ٢٥% سنوياً على أساس القسط الثابت لغايات للضريبة. يتم تحميل استهلاك سنة كاملة للغايات المحاسبية في سنة تملك الأصل.

في ١/١ سنة ٦ تم إعادة تقييم المبنى إلى ٦٥,٠٠٠ ويقدر المشروع باقي العمر الإنتاجي للمبنى ٢٠ سنة من تاريخ إعادة التقييم. لم تؤثر إعادة التقييم على الربح الضريبي لسنة ٦، ولم تعدل السلطات الضريبية القاعدة الضريبية للمبنى لتعكس إعادة التقييم. في سنة ٦ نقلت المنشأة ١,٠٣٣ من احتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة. ويمثل هذا الفرق البالغ ١,٥٩٠ الفرق بين الإستهلاك الفعلي للمبنى (٣,٢٥٠) و الإستهلاك المعدل على أساس تكلفة المبنى (١,٦٦٠) وهي القيمة الدفترية في ١/١ سنة ٦ البالغة ٣٣,٢٠٠ مقسومة على العمر الإنتاجي المتبقي للمبنى البالغ ٢٠ عام، ناقصاً المبلغ الضريبي المؤجل لمتعلق به البالغ ٥٥٧ (انظر الفقرة ٦٤ من المعيار).

مصرفوف الضريبة الجاري

سنة ٥	سنة ٦
٨,٧٧٥	٨,٧٤٠
الربح المحاسبي	
بضاف	
٤,٨٠٠	٨,٢٥٠
الإستهلاك للأغراض المحاسبية	
٥٠٠	٣٥٠
تبرعت خيرية	
٧٠٠	-
غرامة تلويث بيئية	
٢٥٠	٢٥٠
تكاليف تطوير منتج	
٢,٠٠٠	١,٠٠٠
تكاليف رعاية صحية	
١٧,٠٢٥	١٨,٥٩٠
<u>(٨,١٠٠)</u>	
الإستهلاك لغايات الضريبة	
<u>٨,٩٢٥</u>	
<u>(١١,٨٥٠)</u>	
الربح الضريبي	
٣,٥٧٠	٢,٣٥٩
مصرفوف ضريبة جاري بمعدل ٤٠%	
مصرفوف ضريبة جاري بمعدل ٣٥%	

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات

للتكلفة	مباني	سيارات	المجموع
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	-	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
حذف الإستهلاك المتراكم عند			
إعادة التقييم في ١/١ سنة ٦	(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)
إعادة التقييم في ١/١ سنة ٦	٣١,٨٠٠	-	٣١,٨٠٠
الرصيد في ١/١ سنة ٦	٦٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	-	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
	٦٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٩٠,٠٠٠

يتمتع...

...يتمتع
المبالغ المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات

المجموع	سيارات %٢٠	مباني %٥	الإستهلاك المتراكم
٢٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤
٤,٨٠٠	٢,٠٠٠	٢,٨٠٠	استهلاك سنة ٥
<u>٢٨,٨٠٠</u>	<u>٦,٠٠٠</u>	<u>٢٢,٨٠٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥
(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)	إعادة التقييم في ١/١ سنة ٦
<u>٦,٠٠٠</u>	<u>٦,٠٠٠</u>	-	الرصيد في ١/١ سنة ٦
٨,٢٥٠	٥,٠٠٠	٣,٢٥٠	استهلاك سنة ٦
<u>١٤,٢٥٠</u>	<u>١١,٠٠٠</u>	<u>٣,٢٥٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦
			المبلغ المرحل
<u>٣٦,٠٠٠</u>	<u>٦,٠٠٠</u>	<u>٣٠,٠٠٠</u>	١٢/٣١ سنة ٤
<u>٣٧,٢٠٠</u>	<u>٤,٠٠٠</u>	<u>٣٣,٢٠٠</u>	١٢/٣١ سنة ٥
<u>٧٥,٧٥٠</u>	<u>١٤,٠٠٠</u>	<u>٦١,٧٥٠</u>	١٢/٣١ سنة ٦

القاعدة الضريبية للممتلكات والمصانع والمعدات

المجموع	سيارات	مباني	التكلفة
٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤
<u>٦,٠٠٠</u>	-	<u>٦,٠٠٠</u>	إضافات في سنة ٥
<u>٦٦,٠٠٠</u>	<u>١٠,٠٠٠</u>	<u>٥٦,٠٠٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥
<u>١٥,٠٠٠</u>	<u>١٥,٠٠٠</u>	-	إضافات في سنة ٦
<u>٨١,٠٠٠</u>	<u>٢٥,٠٠٠</u>	<u>٥٦,٠٠٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦
-	%٢٥	%١٠	الإستهلاك المتراكم
٤٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤
<u>٨,١٠٠</u>	<u>٢,٥٠٠</u>	<u>٥,٦٠٠</u>	استهلاك سنة ٥
<u>٥٣,١٠٠</u>	<u>٧,٥٠٠</u>	<u>٤٥,٦٠٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥
١١,٨٥٠	٦,٢٥٠	٥,٦٠٠	استهلاك سنة ٦
<u>٦٤,٩٥٠</u>	<u>١٣,٧٥٠</u>	<u>٥١,٢٠٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦
			القاعدة للضريبة
<u>١٥,٠٠٠</u>	<u>٥,٠٠٠</u>	<u>١٠,٠٠٠</u>	١٢/٣١ سنة ٤
<u>١٢,٩٠٠</u>	<u>٢,٥٠٠</u>	<u>١٠,٤٠٠</u>	١٢/٣١ سنة ٥
<u>١٦,٠٥٠</u>	<u>١١,٢٥٠</u>	<u>٤,٨٠٠</u>	١٢/٣١ سنة ٦

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف ١٢/٣١ سنة ٤

الفروق المؤقتة	القاعدة الضريبية	المبلغ المرحل	
-	٥٠٠	٥٠٠	نعم مدينة
-	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	مخزون
٥٠٠	-	٥٠٠	تكاليف تطوير منتج
-	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	استثمارات
٢١,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
<u>٢١,٥٠٠</u>	<u>٥٠,٥٠٠</u>	<u>٧٢,٠٠٠</u>	مجموع الأصول
-	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	ضرائب دخل جارية مستحقة
-	٥٠٠	٥٠٠	ذمم دائنة
-	-	-	ضرائب مستحقة الدفع
-	-	-	التزام منافع رعاية صحية
-	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	دين طويلة الأجل
-	٨,٦٠٠	٨,٦٠٠	ضرائب دخل مؤجلة
-	<u>٣٢,١٠٠</u>	<u>٣٢,١٠٠</u>	مجموع الإلتزامات
-	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	لصهم رأس المال
-	-	-	فاتنض إعادة التقييم
-	١٣,٤٠٠	٣٤,٩٠٠	أرباح مدورة
-	<u>٥٠,٥٠٠</u>	<u>٧٢,٠٠٠</u>	مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين
٢١,٥٠٠			فروق مؤقتة
<u>٨٦٠٠</u>		%٤٠ × ٢١,٥٠٠	التزام ضريبي مؤجل
-	-	-	اصل ضريبي مؤجل
<u>٨,٦٠٠</u>			صافي التزام ضريبي مؤجل

الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ٣١/١٢/٢٠١٢

الفروق المؤجلة	القاعدة الضريبية	المبلغ المرحل	
-	٥٠٠	٥٠٠	ذمم مدينة
-	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	مخزون
٢٥٠	-	٢٥٠	تكاليف تطوير منتج
-	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	استثمارات
٢٤,٣٠٠	١٢,٩٠٠	٣٧,٢٠٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
<u>٢٤,٥٥٠</u>	<u>٤٨,٩٠٠</u>	<u>٧٢,٩٥٠</u>	مجموع الأصول
-	٣,٥٧٠	٣,٥٧٠	ضرائب دخل جارية مستحقة
-	٥٠٠	٥٠٠	ذمم دائنة
-	٧٠٠	٧٠٠	غرامات مستحقة
(٢,٠٠٠)	-	٢,٠٠٠	للتزام منافع رعاية صحية
-	١٢,٤٧٥	١٢,٤٧٥	دين طويل الأجل
-	٩,٠٢٠	٩,٠٢٠	ضرائب دخل مؤجلة
(٢٠٠٠)	٢٦,٢٦٥	٢٨,٢٦٥	مجموع الالتزامات
-	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
-	-	-	فائض إعادة للتقييم
-	١٧,١٣٥	٣٩,٦٨٥	أرباح مدورة
-	<u>٤٨,٤٠٠</u>	<u>٧٢,٩٥٠</u>	مجموع الالتزامات/حقوق المالكين
(٢٢,٥٥٠)			فروق مؤجلة
<u>٩,٨٢٠</u>		٤٠.٠% × ٢٤,٥٥٠	للتزام ضريبي مؤجل
(٨٠٠)		٤٠.٠% × (٢,٠٠٠)	أصل ضريبي مؤجل
<u>٩,٠٢٠</u>			صافي للتزام ضريبي مؤجل
(٨,٦٠٠)			ناقص:التزام ضريبي مؤجل لفتتاحي
			مصروف (دخل) ضريبي مؤجل يعود إلى نشوء
<u>٤٢٠</u>			وانعكاس للفروق المؤجلة

الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ١٢/٣١ سنة ٦

المبلغ المرحل	القاعدة الضريبية	الفروق المؤقتة
٥٠٠	٥٠٠	-
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	-
-	-	-
٢٣,٠٠٠	٢٣,٠٠٠	-
٧٥,٧٥٠	١٦,٠٥٠	٥٩,٧٠٠
١١١,٢٥٠	٥١,٥٥٠	٥٩,٧٠٠
		<u>٥٩,٧٠٠</u>
٢,٣٥٩	٢,٣٥٩	-
٥٠٠	٥٠٠	-
٧٠٠	٧٠٠	-
٣,٠٠٠	-	(٣,٠٠٠)
١٢,٨٠٥	١٢,٨٠٥	-
١٩,٨٤٥	١٩,٨٤٥	-
٣٩,٢٠٩	٣٦,٢٠٩	(٣,٠٠٠)
٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	-
١٩,٦٣٧	-	-
٤٧,٤٠٤	١٠,٣٤١	-
١١١,٢٥٠	٥١,٥٥٠	<u>٥٩,٧٠٠</u>
		<u>٢٠,٨٩٥</u>
٣٥×٥٩,٧٠٠ %		
٣٥×٣,٠٠٠ %		(١,٠٥٠)
		١٩,٨٤٥
		(٩,٠٢٠)
		١,١٢٧
٥٥×٢٢,٥٥٠ %		(١١,١٣٠)
٣٥×٣١,٨٠٠ %		
		٨٢٢

فروق مؤقتة

اللتزام ضريبي مؤجل

أصل ضريبي مؤجل

صافي التزام ضريبي مؤجل

ناقص: التزام ضريبي مؤجل إفتتاحي

تعديل الرصيد الإفتتاحي للالتزام الضريبي

المؤجل الناتج عن تخفيض معدل الضريبة

ضريبة مؤجلة تعزى لفائض إعادة التقييم

مصروف (دخل) ضريبة مؤجل يعود إلى نشوء

وإنعكس للفروق المؤقتة

إفصاح توضيحي

إن المبالغ التي يجب الإفصاح عنها بموجب المعيار هي كما يلي:

الأجزاء الرئيسية لمصروف الضريبة (دخل) (فقرة ٧٩)

سنة ٥	سنة ٦
٣,٥٧٠	٢,٣٥٩
مصروف ضريبي جاري	
مصروف ضريبي مؤجل يعود لنشوء وانعكاس	
٤٢٠	٨٢٢
الفروق المؤقتة	
مصروف (دخل) ضريبي مؤجل ناتج عن	
تخفيض معدل الضريبة	
مصروف الضريبة	
-	(١,١٢٧)
٣,٩٩٠	٢,٠٥٤

إجمالي الضريبة الجارية والمؤجلة للعقدة لبندو حملة أو أضيفت لحقوق المالكين (فقرة ٨١ (أ))

ضرائب مؤجلة تعود لإعادة تقييم المباني

-	(١١,١٣٠)
---	----------

بالإضافة لذلك، تم نقل ضريبة مؤجلة بمبلغ ٥٥٧ في سنة ٦ من الأرباح المدورة إلى إحتياطي إعادة للتقييم. ويعود هذا الفرق بين الإستهلاك الفعلي على المباني والإستهلاك المعادل بناء على تكلفة المباني.

شرح العلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي (فقرة ٨١ (ج))

يسمح هذا المعيار بطريقتين بديلتين لشرح العلاقة بين مصروف (دخل) للضريبة والربح المحاسبي. كلا هذين للنموذجين موضحين في الأسفل:

(١) تسوية رقمية بين مصروف (دخل) للضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح كذلك عن الأساس الذي يتم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة :

سنة ٥	سنة ٦
٨,٧٧٥	٨,٧٤٠
الربح المحاسبي	
٣,٥١٠	٣,٠٥٩
الضريبة بالمعدل المطبق (٤٠% لسنة ٥)	

الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقتطاع

في تحديد الربح الضريبي :

٢٠٠	١٢٢
٢٨٠	-

تبرعات خيرية

عوامل التشعب في تلوين البيئة

تخفيض الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة

الناتج عن تخفيض معدل الضريبة

مصروف الضريبة

-	(١,١٢٧)
٣,٩٩٠	٢,٠٥٤

معدل للضريبة المطبق هو إجمالي معدل ضريبة للدخل الوطنية (٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المطبقة ٥%.

(٢) تسوية رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح كذلك عن أساس احتساب المعدل المطبق.

سنة ٥	سنة ٦
%	%
٤٠,٠	٣٥,٠
معدل الضريبة المطبق	
الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقتطاع لأغراض الضريبة:	
٢,٣	١,٤
تبرعات خيرية	
٣,٢	-
غرامات التقييم في تلوين البيئة	
-	(١٢,٩)
تأثير تخفيض معدل الضريبة على الضرائب المؤجلة الإفتتاحية	
متوسط معدل الضريبة الفعلي (مصرف الضريبة مقسوم على الربح	
٤٥,٥	٢٣,٥
قبل للضريبة)	

معدل الضريبة المطبق هو إجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.

شرح للتغيرات في معدل (معدلات) للضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة (فقرة ٨١(د))

في سنة ٦، سنت الحكومة تغيير في معدل ضريبة الدخل من ٣٥% إلى ٣٠%.

بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤجلة وكل نوع من الخصائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة :

- (١) مبلغ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة؛
- (٢) مبلغ دخل الضريبة المؤجل أو مصروف الضريبة المؤجل للمعترف بها في قائمة الدخل لكل فترة معروضة إذا لم يكن هذا واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية (فقرة ٨١(ز)).

سنة ٥	سنة ٦
٩,٧٢٠	١٠,٣٧٢
الإستهلاك المعجل للأغراض الضريبية	
التزامات مبالغ رعاية صحية قابلة للإقتطاع لأغراض	
الضريبة عند دفعها فقط	
(٨٠٠)	(١,٠٥٠)
تكاليف تطوير منتج مقطوعة من الربح	
الضريبي في سنوات سابقة	
١٠٠	-
-	١٠,٥٧٣
٩,٠٢٠	١٩,٨٤٥

(ملاحظة : يتضح مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف الضريبي المؤجل في بيان الدخل للسنة الجارية من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية).

مثال ٣ - إدماج الأعمال

في ١ يناير سنة ٥ تملك مشروع (أ) ١٠٠% من أسهم المشروع (ب) بكلفة ٦٠٠. ويطفأ المشروع (أ) للشهرة على مدى ٥ سنوات، ولا يقتطع هذا الإطفاء لغايات الضريبة، معدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) هو ٣٠% ومعدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب) هو ٤٠%.

تبين القائمة للتالية القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي يمتلكها المشروع (أ) (بإستثناء الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة)، وقواعدها الضريبية كما هي في المنطقة الضريبية للمشروع (ب) والفروق المؤقتة الناتجة:

ممتلكات ومصانع ومعدات	تكلفة التملك	القاعدة الضريبية	الفروق المؤقتة
ذمم مدينة	٢٧٠	١٥٥	١١٥
مخزون	٢١٠	٢١٠	-
التزامات منافع تقاعد	١٧٤	١٢٤	٥٠
ذمم دائنة	(٣٠)	-	(٣٠)
القيمة العادلة للأصول والالتزامات الممتلكة	(١٢٠)	(١٢٠)	-
بإستثناء الضريبة المؤجلة	٥٠٤	٣٦٩	١٣٥

ثم إجراء مقاصفة بين الأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن التزامات منافع التقاعد والالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الممتلكات والمصانع والمخزون (انظر الفقرة ٧٤ من المعيار).

لا يسمح بأي اقتطاع عن تكلفة الشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب). لذلك فإن القاعدة الضريبية للشهرة (في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب)) هي لا شيء. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) من المعيار، فإن المشروع (أ) لا يعترف بأي التزام ضريبي مؤجل للفروق المؤقت الخاضع للضريبة للمتعلق بالشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب).

ويتكون المبلغ المرحل في البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) عن إستثماره في المشروع (ب) مما يلي:

القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للممتلكة	
ما عد الضريبة المؤجلة	٥٠٤
التزام ضريبي مؤجل (١٣٥×٤٠%)	(٥٤)
القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للممتلكة	٤٥٠
الشهره (صافي من الإطفاء بمقدار لا شيء)	١٥٠
المبلغ المرحل	٦٠٠

بتاريخ التملك كانت القاعدة الضريبية، في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) عن إستثماره في مشروع (ب) هو ٦٠٠ لذلك لا يوجد فرق مؤقت في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) متعلق بإستثماره.

خلال سنة ٥ تغيرت حقوق المالكين في المنشأة ب (شاملة تعديلات القيمة العادلة عند التملك) كما يلي:

رصيد في ١ كانون ثاني سنة ٥	٤٥٠
أرباح مدورة لسنة ٥ (ربح صافي بمبلغ ١٥٠ ناقصا	
أرباح أسهم مستحقة للتوزيع بمبلغ ٨٠)	٧٠
الرصيد في ٣١ كانون أول سنة ٥	<u>٥٢٠</u>

تعترف المنشأة بالتزام عن أية ضرائب مستقطعة أو ضرائب أخرى مستكبتها على أرباح الأسهم المستحقة للحصول البالغة ٨٠ .

في ٣١ كانون أول سنة ٥ يكون المبلغ المسجل لإستثمار المنشأة أ في المنشأة ب ، باستثناء أرباح الأسهم المستحقة للحصول كما يلي:

صافي أصول المنشأة ب	٥٢٠
شهرة	<u>١٢٠</u>
المبلغ المسجل	<u>٦٧٠</u>

إن الفرق المؤقت المرتبط بالإستثمار ذي الصلة للمنشأة "أ" هو ٧٠ . ويساوي هذا المبلغ الربح المحتجز التركمي منذ تاريخ الإنماج بالثراء.

إذا قرر المشروع (أ) أنه لن يبيع استثماره في المستقبل المنظور والمشروع (ب) لن يوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور، فإن يعترف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص استثمار المشروع (أ) في المشروع (ب) (انظر الفقرتين ٣٩ و ٤٠ من المعيار). لاحظ أن هذا الإستثناء ينطبق على الإستثمار في المنشأة الزميلة فقط إذا كان هناك اتفاق يتطلب عدم توزيع أرباح للمنشأة الزميلة في المستقبل المنظور (انظر الفقرة ٤٢ من المعيار) . يقوم المشروع (أ) بالإفصاح عن مبلغ (٤٠) كفرق مؤقت والذي لا يعترف بأية ضريبة مؤجلة عنه (انظر الفقرة ٨١ (و) من المعيار).

أما إذا كان المشروع (أ) يتوقع أن يبيع استثماره في المشروع (ب) أو كان المشروع (ب) سيوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور، فعلى المشروع (أ) أن يعترف بالتزام ضريبي مؤجل إلى الحد المتوقع لإنعكاس الفرق المؤقت. ويعكس معدل الضريبة الطريفة التي يتوقعها المشروع (أ) في إسترداد المبلغ المرحل لاستثماره (انظر الفقرة ٥١ من المعيار). كما يأخذ المشروع (أ) للضريبة المؤجلة أو يحملها إلى حقوق المالكين بالتقدير الذي تكون فيه الضريبة المؤجلة ناتجة من فروق ترجمة العملات الأجنبية التي سبق أن حملت أو أخذت لحساب حقوق المالكين مباشرة (انظر الفقرة ٦١ من المعيار)، ويفصح المشروع (أ) بشكل منفصل عما يلي:

- (أ) مبلغ الضريبة المؤجلة الذي حمل أو أضيف مباشرة لحقوق المالكين (فقرة ٨١ (أ) من المعيار)؛ و
(ب) المبلغ المتبقي لأي فرق مؤقت من غير المتوقع أن ينعكس في المستقبل المنظور والذي بناءً عليه لم يعترف بضريبة مؤجلة عنه (لاحظ فقرة ٨١ (و) من المعيار).

مثال ٤ - الأنوات المالية المركبة

حصل مشروع على قرض قابل للتحويل لا يحمل فائدة بمبلغ ١٠٠٠ في ٣١ كانون أول سنة ٤ يسند بالقيمة الإسمية في ١ كانون ثاني سنة ٨. بناء على معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "الأنوات المالية: العرض" يصنف المشروع جزء الإلتزام من الأداة كالإلتزام وجزء حقوق المالكين كحقوق مالكون. حدد المشروع مبلغ أولي قدره ٧٥١ لجزء الإلتزام في القرض القابل للتحويل ومبلغ ٢٤٩ لجزء حقوق المالكين. لاحقاً اعترف المشروع بالخصم المفترض كمصرف فائدة بمعدل سنوي ١٠% على المبلغ المرحل كجزء التزام في بداية السنة. لا تسمح السلطات الضريبية للمشروع بالمطالبة بأي اقتطاع لقاء الخصم المفترض على جزء الإلتزام من القرض القابل للتحويل. إن معدل الضريبة هو ٤٠%.

تكون الفروق المؤقتة المتعلقة بجزء الإلتزام والإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصرف والدخل الضريبي المؤجل كما يلي:

السنة				
سنة ٧	سنة ٦	سنة ٥	سنة ٤	القيمة المرحلة لجزء الإلتزام
١,٠٠٠	٩٠٩	٨٢٦	٧٥١	للقاعدة الضريبية
<u>١,٠٠٠</u>	<u>١,٠٠٠</u>	<u>١,٠٠٠</u>	<u>١,٠٠٠</u>	للفرق المؤقت الخاضع للضريبة
-	<u>٩١</u>	<u>١٧٤</u>	<u>٢٤٩</u>	الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي
٣٧	٧٠	١٠٠	-	للمؤجل بمعدل ٤٠%
-	-	-	١٠٠	ضريبة مؤجلة محملة لحقوق المالكين
<u>(٣٧)</u>	<u>(٣٣)</u>	<u>(٣٠)</u>	-	مصرف (دخل) ضريبي مؤجل
<u>-</u>	<u>٣٧</u>	<u>٧٠</u>	<u>١٠٠</u>	الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي
				للمؤجل بمعدل ٤٠%

كما تم شرحه في الفقرة ٢٣ من المعيار، يعترف المشروع في ٣١ كانون أول لسنة ٤ بالإلتزام الضريبي للمؤجل للناتج وذلك بتعديل المبلغ الأولي المرحل لجزء حقوق المالكين من الإلتزام القابل للتحويل. لذلك تكون المبالغ المعترف بها في ذلك لتاريخ كما يلي:

٧٥١	جزء الإلتزام
١٠٠	لتزام ضريبي مؤجل
١٤٩	جزء حقوق المالكين (٢٤٩-١٠٠)
<u>١,٠٠٠</u>	

يعترف بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام الضريبي للمؤجل في بيان الدخل كدخل ضريبي (لاحظ فقرة ٢٣ من المعيار). ان ذلك يكون بيان الدخل للمشروع كما يلي:

السنة				
سنة ٧	سنة ٦	سنة ٥	سنة ٤	مصرف فائدة (خصم مفترض)
٩١	٨٣	٧٥	-	
<u>(٣٧)</u>	<u>(٣٣)</u>	<u>(٣٠)</u>	-	ضريبة مؤجلة (دخل)
<u>٥٤</u>	<u>٥٠</u>	<u>٤٥</u>	-	

المثال ٥ - معاملات الدفع على أساس الأسهم

وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، اعترفت المنشأة بمصروف استهلاك خدمات الموظفين المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة. ولا ينشأ الإقطاع الضريبي حتى تتم ممارسة الخيارات، ويكون الخصم مرتبطا على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ من المعيار، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بتلك الخدمات) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قليل للإقطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وتقتضي الفقرة ٦٨ أنه إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة، ينبغي تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. وإذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القليل للإقطاع ينبغي أن يركز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة. لذلك ينبغي أن يركز الإقطاع الضريبي المستقبلي في هذا المثال (وبالتالي قياس أصل الضريبة المؤجلة) على القيمة الجوهرية للخيارات في نهاية الفترة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ من المعيار، إذا تجاوز الإقطاع الضريبي (أو الإقطاع الضريبي المستقبلي المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضا ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تقتضي الفقرة ٦٨ ج أنه ينبغي الاعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

يبلغ السعر للضريبي الخاص بالمنشأة ٤٠ بالمائة. وقد تم منح الخيارات في بداية السنة الأولى، واستحققت في نهاية السنة الثالثة في حين تم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. وفيما يلي تفاصيل المصروف المعترف به لخدمات الموظفين المستلمة والمستهلكة في كل فترة محاسبية، وعدد الخيارات غير المسددة في نهاية كل سنة، والقيمة الجوهرية للخيارات في نهاية كل سنة:

السنة الأولى	مصرف خدمات الموظفين	عدد الخيارات في نهاية كل سنة	القيمة الجوهرية للخيار
السنة الأولى	١٨٨,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٥
السنة الثانية	١٨٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	٨
السنة الثالثة	١٩٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	١٣
السنة الرابعة	٠	٤٠,٠٠٠	١٧
السنة الخامسة	٠	٤٠,٠٠٠	٢٠

تعترف المنشأة بأصل للضريبة المؤجلة وبدخل الضريبة للمؤجلة في السنوات ١-٤ ودخل الضريبة الحالية في السنة الخامسة على النحو التالي. وفي السنتين الرابعة والخامسة، يتم الاعتراف ببعض أجزاء دخل الضريبة الحالية والمؤجلة بشكل مباشر في حقوق الملكية، لأن الإقطاع الضريبي المقدر (والفعلي) يتجاوز مصروف التعويض التراكمي.

السنة الأولى

أصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة:

$$22,222 = (0,40 \times 3/1 \times 5 \times 500,000)$$

(أ) يرتكز الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة على القيمة الجوهرية للخيارات، وقد تسم منح تلك الخيارات مقابل خدمات لمدة ثلاث سنوات. ولأنه تم استلام خدمات لمدة سنة واحدة حتى تاريخه، فإنه من الضروري ضرب القيمة الجوهرية للخيار بالثلث للوصول إلى الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنة الأولى.

يتم الاعتراف بكامل دخل للضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتراع الضريبي المستقبلي المقدّر بقيمة ٨٣٣٣٣ (٣/١ × ٥ × ٥٠٠,٠٠٠) هو أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ١٨٨,٠٠٠.

السنة الثانية

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة:

$$96,000 = (0,40 \times 3/2 \times 8 \times 450,000)$$

مطروحاً منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة

دخل للضريبة المؤجلة للسنة

* يتألف هذا المبلغ مما يلي:

دخل للضريبة المؤجلة للفرق الموقت بين الأساس لخدمات الموظفين المستلمة خلال السنة ومبلغها المسجل بقيمة صفر:

$$48,000 (0,40 \times 3/1 \times 3 \times 450,000)$$

لدخل للضريبي الناتج من تعديل الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنوات السابقة:

أ. لزيادة في القيمة الجوهرية:

$$18,000 (0,40 \times 3/1 \times 3 \times 450,000)$$

ب. الإنخفاض في عدد الخيارات:

$$(3,333) (0,40 \times 3/1 \times 5 \times 500,000)$$

دخل الضريبة للمؤجلة للسنة

يتم الاعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتراع الضريبي المستقبلي المقدّر بقيمة ٢٤٠,٠٠٠ (٣/٢ × ٨ × ٤٥٠,٠٠٠) أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٣٧,٣٠٠ (١٨,٥٠٠ + ١٨,٨٠٠).

السنة الثالثة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة

$$= (0,40 \times 13 \times 400,000)$$

مطروحاً منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة

$$(96,000)$$

$$112,000$$

دخل الضريبة للمؤجلة للسنة

يتم الاعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقتراع الضريبي المستقبلي المقدّر بقيمة ٥٢٠,٠٠٠ (١٣ × ٤٠٠,٠٠٠) أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٥٦٣,٠٠٠ (١٨٨,٠٠٠ + ١٨٥,٠٠٠ + ١٩٠,٠٠٠).

السنة الرابعة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة	٢٧,٠٠٠
$(٠,٤٠ \times ١٧ \times ٤٠,٠٠٠) =$	(٢٠٨,٠٠٠)
مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة	٦٤,٠٠٠
دخل الضريبة المؤجلة للسنة	
الإقسطاع الضريبي المستقبلي المقدّر	٦٨٠,٠٠٠
$(١٧ \times ٤٠,٠٠٠) =$	٥٦٣,٠٠٠
مصروف التعويض التركمي	١١٧,٠٠٠
زيادة الإقسطاع الضريبي	٦٤,٠٠٠
دخل الضريبة المؤجلة للسنة	
لزيادة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية	٤٦,٨٠٠
$(٠,٤٠ \times ١١٧,٠٠٠) =$	١٧,٢٠٠
المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة	

السنة الخامسة

مصروف الضريبة المؤجلة	٢٧٢,٠٠٠
(عكس أصل الضريبة المؤجلة)	٤٦,٨٠٠
المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية (عكس دخل الضريبة المؤجلة التركمي المعترف به مباشرة في حقوق الملكية)	٢٢٥,٢٠٠
المبلغ المعترف به في حساب الربح أو الخسارة	
دخل الضريبة الحالية للمرتكزة على القيمة الجوهرية للخيارات	٣٢٠,٠٠٠
في تاريخ الممارسة $(٠,٤٠ \times ٢٠ \times ٤٠٠٠٠) =$	
المبلغ المعترف به في حسابات الربح أو الخسارة	٢٢٥,٢٠٠
$(٠,٤٠ \times ٥٦٣,٠٠٠) =$	٩٤,٨٠٠
المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية	

ملخص

الميزانية العمومية		بيان الدخل			
أصل	حقوق الملكية	مصروف	مصروف	مصروف	مصروف
الضريبة	الضريبة	الضريبة	الضريبة	الضريبة	الضريبة
المؤجلة	الإجمالي	المؤجلة	الحالية	الموظفين	الموظفين
	(الدخل)	(الدخل)	(الدخل)	(الدخل)	(الدخل)
٢٢,٣٣٣	٠	(٣٢,٣٣٣)	(٣٢,٣٣٣)	٠	١٨٨,٠٠٠
٩٦,٠٠٠	٠	(٦٢,٦٦٧)	(٦٢,٦٦٧)	٠	١٨٥,٠٠٠
٢٠٨,٠٠٠	٠	(١١٢,٠٠٠)	(١١٢,٠٠٠)	٠	١٩٠,٠٠٠
٢٧٢,٠٠٠	(٤٦,٨٠٠)	(١٧,٢٠٠)	(١٧,٢٠٠)	٠	٠
٠	٤٦,٨٠٠	٠	٢٢٥,٢٠٠	(٢٢٥,٢٠٠)	٠
٠	(٩٤,٨٠٠)	٠	٠	٠	٠
٠	(٩٤,٨٠٠)	(٢٢٥,٢٠٠)	٠	(٢٢٥,٢٠٠)	٥٦٣,٠٠٠

معار المحاسبة الدولي ١٤

تقديم التقارير حول القطاعات

تتضمن هذه النسخة التعليقات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلقة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات مقدمة ١ - مقدمة ١٤

	المقدمة
	المعيّار للمحاسبة الدولي ١٤
	تقديم التقارير حول القطاعات
	الهدف
٧ - ١	النطاق
٢٥ - ٨	تعريفات
٨	تعريفات من معايير محاسبة دولية أخرى
١٥ - ٩	تعرفي قطاع العمل والقطاع الجغرافي
٢٥ - ١٦	تعريفات إيرادات ومصروف ونتيجة وأصول وإتزامات للقطاع
٤٣ - ٢٦	تحديد القطاعات التي تقدم التقارير حولها
٣٠ - ٢٦	الأشكال الرئيسية الثانوية لتقديم التقارير حول القطاعات
٣٣ - ٣١	قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية
٤٣ - ٣٤	القطاعات التي تقدم التقارير حولها
٤٨ - ٤٤	سياسات محاسبة القطاعات
٨٣ - ٤٩	الإفصاح
٦٧ - ٥٠	الشكل الرئيسي لتقديم التقرير
٧٢ - ٦٨	المعلومات الثانوية للقطاعات
٧٣	الإفصاحات الإيضاحية للقطاعات
٨٣ - ٧٤	أمور الإفصاح الأخرى
٨٤	تاريخ النفاذ
	الملاحق
	أ شجرة قرار تعريف للقطاع
	ب إفصاحات إيضاحية للقطاع
	ج مخلص للإفصاحات المطلوبة

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات" مبين في الفقرة ١-٤٨، تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معليير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ في سياق الهدف منه مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معايير المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل)) محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع" (معايير المحاسبة الدولي الأصلي)، ويكون معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) نافذ المفعول بالنسبة للفترة المحاسبية التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو بعد هذا التاريخ، وفيما يلي التغييرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ الأصلي:

مقدمة ٢ انطبق معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي على المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية من قبل الجمهور وعلى المنشآت الأخرى الهامة اقتصادياً، بينما ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على المشاريع التي يتم تداول أسهمها العلنية أو أوراقها المالية الخاصة بالدين من قبل الجمهور، بما في ذلك المشاريع التي هي في مرحلة إصدار الأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بالدين في سوق أوراق مالية عامة، ولكن لا ينطبق على المشاريع الأخرى الهامة اقتصادياً.

مقدمة ٣ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أن يتم الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالقطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، وقد نص فقط على إرشاداً عاماً لتحديد القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، وقررت أنه يمكن للمجموعات التنظيمية الداخلية أن توفر أساساً لتحديد القطاعات التي يمكن تقديم التقارير حولها أو قد يتطلب تقديم التقارير حول القطاعات إعادة تصنيف البيانات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيطلب أن يتم تقديم التقارير حول قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية، وهو يوفر إرشادات أكثر تفصيلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لتحديد قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية، كما أنه يتطلب أن يقوم المشروع بالنظر في هيكلها التنظيمي الداخلي ونظامها الداخلي الخاص بتقديم التقارير لغرض تحديد هذه القطاعات، وإذا لم تكن القطاعات الداخلية مبنية لا على مجموعات المنتجات والخدمات ولا على الناحية الجغرافية فإن معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) يتطلب وجوب قيام المشروع بالنظر في المستوى التالي الأقل من القطاعات الداخلية لتحديد قطاعاتها التي تقدم التقارير عنها.

مقدمة ٤ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أن يتم تقديم التقارير حول نفس كمية المعلومات لكل من القطاعات للصناعة والقطاعات الجغرافية، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فينص على اعتبار أسس واحد من القطاعات على أنه رئيسي واعتبار الآخر أنه ثانوي، وتكون المعلومات التي يطلب الإفصاح عنها أقل بكثير بالنسبة للقطاعات الثانوية.

مقدمة ٥ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان يجب إعداد المعلومات الخاصة بالقطاعات باستخدام السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المجمعة أو البيانات المالية للمشروع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيطلب اتباع نفس السياسات المحاسبية.

مقدمة ٦ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي باختلافات في تعريف نتيجة القطاع بين المشاريع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فهو يقدم إرشاداً أكثر تفصيلاً من المعيار الأصلي بالنسبة لتبدين محددين وهما الإيراد والمصروف للذين يجب أن يشملهما أو يستثنيهما إيراد القطاع ومصروف القطاع، وتبعاً لذلك ينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على إجراء موحد لنتيجة القطاع ولكن فقط إلى الحد الذي يمكن به أن يعزى بندي الإيراد ومصروف التشغيل إلى القطاعات بشكل مباشر أو تخصص بشكل معقول لها.

مقدمة ٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) "تتبعاً" في إدخال البنود ضمن نتيجة القطاع أو أصول القطاع، فعلى سبيل المثال إذا عكست نتيجة القطاع مصروف الاستهلاك فإن الأصل القابل للاستهلاك يجب إدخاله ضمن أصول القطاع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي فلم يتعرض لهذا الأمر.

مقدمة ٨ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان من الممكن نمج للقطاعات التي تعتبر صغيرة جداً بالنسبة لتقديم تقارير منفصلة حولها مع قطاعات أخرى أو استثنائها من كلفة القطاعات التي تقدم التقارير حولها، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على أنه يمكن بالنسبة للقطاعات الصغيرة التي تقدم التقارير حولها دمجها مع بعضها البعض إذا كانت تتشارك في عدد كبير من العوامل التي تحدد قطاع العمل أو للقطاع الجغرافي، أو أنه يمكن دمجها مع قطاع هام مماثل يتم تقديم المعلومات داخلياً عنه إذا تم تحقيق شروط معينة.

مقدمة ٩ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان يجب أن تكون للقطاعات الجغرافية مبنية على الموقع الذي توجد فيه أصول المشروع (منشأ المبيعات) أو أين يوجد عملاؤها (وجهة المبيعات)، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) أنه مهما كان أساس القطاعات الجغرافية للمشروع يجب عرض عدة بنود للبيانات بناء على الأساس الآخر إذا كانت مختلفة بشكل كبير.

مقدمة ١٠ تتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أربعة بنود معلومات رئيسية لكل من القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية:

(أ) مبيعات أو إيرادات التشغيل الأخرى مميزة بين الإيراد المتحقق من عملاء خارج المشروع والإيراد المتحقق من قطاعات أخرى؛

(ب) نتيجة القطاع؛

(ج) أصول القطاع المستخدمة؛ و

(د) أساس التسعير بين القطاعات.

بالنسبة للأسس الرئيسية لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع (قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) نفس بنود المعلومات الأربعة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) التزامات القطاع؛

(ب) تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها أثناء الفترة؛

(ج) مصروف الاستهلاك والإطفاء؛

(د) المصروفات غير النقدية عدا عن الاستهلاك والإطفاء؛ و

(هـ) حصة المشروع في صافي ربح أو خسارة شركة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار آخر تمت محاسبته بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كلفة عمليات الشركة الزميلة بشكل ملموس ضمن ذلك القطاع فقط، ومبلغ الاستثمار الذي له صلة لذلك.

بالنسبة للأسس الثانوية لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع يسقط معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) متطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي للخصص بنتيجة القطاع ويستبدله بتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها خلال الفترة.

مقدمة ١١ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان يجب إعادة بيان معلومات القطاع للفترة السابقة لأغراض المقارنة من أجل التغيير الملادي في سياسات محاسبة القطاعات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب إعادة البيان إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

مقدمة ١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) إذا كان إجمالي الإيراد مجتمعاً من العملاء الخارجيين لكافة القطاعات التي تشملها التقارير أقل من ٧٥% من إجمالي إيراد المشروع عندئذ يجب تحديد قطاعات إضافية تقدم التقارير حولها إلى أن يتم الوصول إلى المستوى للبالغ ٧٥%.

مقدمة ١٣ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي بأسلوب مختلف لتسعير التحويلات بين القطاعات التي سيتم استخدامها في بيانات القطاعات عن الأسلوب المستخدم فعلياً لتسعير التحويلات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع بالفعل اعتاد على تسعير التحويلات.

مقدمة ١٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) الإفصاح عن الإيراد لأي قطاع لا يعتبر أنه يجب تقديم التقارير عنه لأنه يحصل على غالبية إيراده من المبيعات للقطاعات الأخرى إذا كان إيراد ذلك القطاع من المبيعات إلى العملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي فلا يوجد فيه متطلب مشابه لذلك.

معيار المحاسبة الدولي ١٤ تقديم التقارير حول القطاعات

الهدف

إن هدف هذا المعيار وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع - معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي ينتجها المشروع ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها - لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

- (أ) فهم أفضل للأداء السابق للمشروع؛
- (ب) تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المشروع؛ و
- (ج) تكوين أحكام حول المشروع ككل مدعومة بشكل أفضل بالمعلومات.

توفر العديد من المشاريع مجموعات من المنتجات والخدمات أو تعمل في مناطق جغرافية خاضعة لمعدلات ربحية وفرص نمو وإمكانيات مستقبلية ومخاطر مختلفة، وتعتبر المعلومات الخاصة بمختلف أنواع منتجات المشروع وعملياتها في مختلف المناطق الجغرافية - كثيراً ما تسمى معلومات القطاعات - مناسبة لتقييم مخاطر وعوائد مشروع متشعبة الأنشطة أو متعددة الجنسيات إلا أنها قد لا تكون قابلة للتحديد من خلال مجمل البيانات، وعلى ذلك تعتبر معلومات القطاعات ضرورية إلى حد كبير لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية.

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المجموعات الكاملة للبيانات المالية المنشورة التي تمثل لمعايير المحاسبة الدولية.
- ٢ تشمل المجموعة الكاملة للبيانات المالية ميزانية عمومية وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان يظهر التغيرات في حقوق المساهمين وإيضاحات كما هو وارد في معيار للمحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".
- ٣ يجب أن يطبق هذا المعيار المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية للخاصة بحقوق الملكية أو الديون من قبل الجمهور، وكذلك المشاريع التي هي في مرحلة إصدار أوراق مالية خاصة بحقوق الملكية أو الديون في الأسواق العامة للأوراق المالية.
- ٤ إذا قام مشروع الذي أسهمه غير متداولة من قبل الجمهور بإعداد بيانات مالية تمثل لمعايير المحاسبة الدولية فإن هذا المعيار يشجع ذلك المشروع على الإفصاح عن البيانات المالية حسب القطاع اختيارياً.
- ٥ إذا اختار مشروع أوراقه المالية ليست متداولة من قبل الجمهور أن يفصح عن المعلومات حسب القطاع اختيارياً في البيانات المالية التي تمثل لمعايير المحاسبة الدولية فله يجب على هذا المشروع الامتنثال كلياً لمتطلبات هذا المعيار.
- ٦ إذا احتوى تقرير مالي مفرد على كل من بيانات مالية موحدة لمشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور وبيانات مالية منفصلة للشركة الأم أو شركة واحدة أو أكثر من الشركات التابعة فله يجب عرض معلومات القطاعات فقط على أساس البيانات المالية الموحدة، وإذا كانت للشركة التابعة نفسها مشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور فله يجب عليها عرض معلومات للقطاعات في تقريره المالي المنفصل للخاص به.

٧ وبالمثل إذا لحق تقرير مالي مفرد على كل من البيانات المالية لمشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور وعلى البيانات المالية المنفصلة لشركة زميلة أو مشروع مشترك معدة بطريقة حقوق الملكية ويملك المشروع حصة مالية فيهما فإن الحاجة تدعو إلى عرض معلومات القطاع على أساس البيانات المالية للمشروع، وإذا كانت الشركة للزميلة أو المشروع المشترك المعدة بياناتهما المالية بطريقة حقوق الملكية هما في حد ذاتهما مشروع يتم تداول أسهمهما من قبل الجمهور فانه يجب عليهما عرض معلومات القطاع في تقريرهما المالي المنفصل الخاص بهما.

تعريفات

تعريفات من معايير محاسبة دولية أخرى

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وتحمل المعاني المحددة لها في معيار المحاسبة الدولية ٧ "بيان التدفق النقدي"، معيار المحاسبة الدولية ٨ "سياسات المحاسبية"، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ومعيار المحاسبة الدولية ١٨ "الإيراد":

الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الرئيسية للمشروع المنتجة الإيراد والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة استثمارية أو تمويلية.

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي يطبقها المشروع في إعداد وعرض البيانات المالية.

الإيراد هو إجمالي المنافع الاقتصادية الداخلة ضمن الفترة للناجمة أثناء سير الأنشطة العادية للمشروع عندما ينشأ عن هذه التكتلات الداخلة زيادات في حقوق الملكية عدا عن الزيادات المتوقعة بالمساهمات من المشاركات في حقوق الملكية.

تعريفات قطاع العمل والقطاع الجغرافي

٩ يستخدم المصطلحان قطاع العمل والقطاع الجغرافي في هذا المعيار ليعنيا ما يلي:

قطاع العمل هو جزء قابل للتمييز من مشروع يعمل في توفير منتج أو خدمة إضافية أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات الصلة والتي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد قطاعات العمل الأخرى، والعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ما إذا كانت المنتجات والخدمات ذات صلة تشمل ما يلي:

(أ) طبيعة المنتجات أو الخدمات؛

(ب) طبيعة عمليات الإنتاج؛

(ج) نوع أو فئة العمل للمنتجات أو الخدمات؛

(د) الأساليب المستخدمة لتوزيع المنتجات أو تقديم الخدمات؛ و

(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ذلك منطبقاً، مثل ذلك الأصول المصرفية أو التأمين أو المرافق العامة.

القطاع الجغرافي هو مكون قابل للتمييز لمشروع يعمل في تزويد المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية معينة والتي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد المكونات التي تعمل في بيئات اقتصادية أخرى، وتشمل العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد القطاعات الجغرافية ما يلي:

(أ) التشابه بين الظروف الاقتصادية والميسبة؛

(ب) العلاقات بين العمليات في المناطق الجغرافية المختلفة؛

(ج) قرب العمليات؛

(د) المخاطر الخاصة المرتبطة مع العمليات في منطقة معينة؛

(هـ) أنظمة لرقابية على الصرف؛ و

(و) مخاطر العملة الأساسية.

القطاع الذي يصدر عنه التقرير هو قطاع العمل أو القطاع الجغرافي المحدد بناء على التعريفات المتبعة والذي يطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات قطاعية حوله.

١٠. إن العوامل في الفقرة (٩) الخاصة بتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية ليست مدرجة في أي ترتيب معين.

١١. لا يشمل قطاع عمل مفرد منتجات وخدمات تختلف مخاطرها وعوائدها إلى حد كبير، وبينما قد تكون هناك اختلافات فيما يتعلق بعوامل واحد أو أكثر في تعريف قطاع العمل فله يتوقع أن تكون المنتجات والخدمات الدخلة ضمن قطاع عمل واحد متشابهة فيما يتعلق بغالبية العوامل.

١٢. بالمثل لا يشمل القطاع الجغرافي عمليات في البيئات الاقتصادية التي تختلف مخاطرها وعائداتها اختلافا كبيرا، وقد يكون القطاع الجغرافي بلدا مفردا أو مجموعة من بلدان أو أكثر أو إقليم داخل البلد.

١٣. تؤثر المصادر الملائمة للمخاطر على كيفية تنظيم وإدارة معظم المشاريع، ولذلك تنص الفقرة ٢٧ من هذا المعيار على أن الهيكل التنظيمي للمشروع ونظامه للدخلي الخاص بتقديم التقارير المالية هما أساس تحديد قطاعاتها، ويؤثر على مخاطر وعوائد المشروع كل من الموقع الجغرافي لعملياتها (حيث يتم إنتاج منتجاتها أو حيث توجد قاعدة أنشطة تمليم الخدمة) وموقع أسواقها (حيث تباع منتجاتها أو يقدم خدماتها)، ويسمح للتعريف للقطاعات الجغرافية أن تكون بناء على إما:

(أ) موقع مرافق الإنتاج أو الخدمة للمشروع والأصول الأخرى، أو

(ب) موقع أسواقه وعلائقه.

١٤. يقدم الهيكل التنظيمي والدخلي لتقديم التقارير عادة دليلا بشأن ما إذا كان المصدر السائد لمخاطره الجغرافية بنجم من موقع أصوله (منشأ أصوله) أو موقع عملياته (وجهة مبيعاته)، وتبعاً لذلك ينظر المشروع لهذا الهيكل لتحديد ما إذا كان يجب أن تكون قطاعاتها الجغرافية بناء على موقع أصوله أو موقع عملياته.

١٥. يشمل تحديد تركيب قطاع عمل أو قطاع جغرافي مقدارا معينا من الحكم الشخصي، وعند تكوين هذا الحكم تأخذ الإدارة في الاعتبار هدف تقديم تقارير المعلومات المالية حسب القطاع كما هو مبين في هذا المعيار والخصائص النوعية للبيانات المالية كما هي محددة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية، وتشمل هذه الخصائص النوعية مدى الملائمة والوثوق والمقارنة على

مدى الوقت للبيانات المالية التي يصدر حولها التقارير والخاصة بمختلف مجموعات منتجات وخدمات المشروع وعملياتها في مناطق جغرافية معينة، ومدى فائدة هذه المعلومات لتقييم مخاطر وعوائد المشروع ككل.

تعريفات إيراد ومصروف ونتيجة وأصول والتزامات القطاع

١٦ تستخدم المصطلحات الإضافية التالية في هذا المعيار وفق المعاني التالية:

إيراد القطاع هو الإيراد المذكور في بيان الدخل للمشروع الذي يعزى بشكل مباشر لقطاع والجزء المناسب من إيراد المشروع الذي يمكن تخصيصه على أساس معقول للقطاع، سواء من المبيعات لعملاء خارجيين أو من معاملات مع قطاعات أخرى لنفس المشروع، ولا يشمل إيراد القطاع ما يلي:

(أ) [تم إلغاؤها]

(ب) دخل الفائدة أو أرباح الأسهم بما في ذلك الفائدة المتحققة على السلفيات أو القروض لقطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛ أو

(ج) أرباح مبيعات استثمارات أو أرباح إطفاء دين، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع من أرباح أو خسائر الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية فقط إذا دخلت هذه البنود ضمن الإيراد الموحد أو الاجمالي.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع المشترك في إيراد منشأة تحت السيطرة المشتركة والذي تمت محاسبته بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص المشاريع المشتركة".

مصروف القطاع هو المصروف الناجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع والذي يعزى مباشرة للقطاع والجزء المناسب من مصروف يمكن تخصيصه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالمبيعات لعملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بمعاملات مع قطاعات أخرى في نفس المشروع، ولا يشمل مصروف القطاع ما يلي:

(أ) [تم إلغاؤها]

(ب) الفائدة بما في ذلك الفائدة التي يتم تحملها على سلفيات أو قروض من قطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ج) خسائر مبيعات الاستثمارات أو خسائر إطفاء الدين إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(د) حصة المشروع في خسائر شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية؛

(هـ) مصروف ضريبة الدخل؛ أو

(و) المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المكتب الرئيسي والمصروفات الأخرى التي تنشأ على مستوى المشروع وتتعلق بالمشروع ككل، على أنه يتم في بعض الأحيان تحمل تكاليف على

مستوى المشروع نيابة عن قطاع، وهذه التكاليف هي مصروفات قطاعية إذا كانت تتعلق بالأنشطة التشغيلية للقطاع ويمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص للقطاع على أساس معقول.

يشمل مصروف القطاع حصة المشروع المشترك في المصروفات الخاصة بمنشأة تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

بالنسبة لمعاملات القطاع التي هي بشكل رئيسي ذات طبيعة مالية يمكن تقديم التقارير عن دخل الفقدان ومصروف الفائدة كصافي مبلغ واحد لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وذلك فقط إذا خصم هذان البنودان في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع.

نتيجة القطاع هي إيراد القطاع مخصصاً منه مصروف القطاع، ويتم تحديد نتيجة القطاع قبل أية تسوية لحصة الأقلية.

لأصول القطاع هي تلك المصروفات التشغيلية التي يستخدمها قطاع في أنشطته التشغيلية والتي تعزى إما مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

إذا كانت النتيجة القطاعية لقطاع تشمل دخلاً من فائضه أو أرباح سهم فإن أصوله القطاعية تشمل الذمم المدينة والقروض والاستثمارات ذات العلاقة أو الأصول الأخرى المنتجة للدخل.

لا تشمل أصول القطاع أصول ضريبة الدخل.

تشمل أصول القطاع الاستثمارات التي تم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا اعتبر الربح أو الخسارة من هذه الاستثمارات ضمن إيرادات القطاع، وتشمل أصول القطاع حصة المشروع المشترك في الأصول التشغيلية لوحدة تحت السيطرة المشتركة والتي تمت محاسبتها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

يتم تحديد أصول القطاع بعد خصم المسموحات ذات العلاقة التي وردت على أنها مقاصة مباشرة في الميزانية الصومية للمشروع.

إلتزامات القطاع هي تلك الإلتزامات التشغيلية التي تنجم من الأنشطة التشغيلية للقطاع والتي تعزى إما مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

إذا كانت النتيجة القطاعية لقطاع تشمل مصروف فائضه فإن إلتزاماته القطاعية تشمل الإلتزامات التي تحمل فائضه.

تشمل الإلتزامات القطاعية حصة المشروع المشتركة في إلتزامات منشأة تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

لا تشمل الإلتزامات القطاعية إلتزامات ضريبة الدخل.

السياسات المحاسبية القطاعية هي السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو المشروع وكذلك تلك السياسات المحاسبية التي تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات.

١٧ تشمل تعريفات إيرادات القطاع ومصروفات القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع مبالغ البنود التي تعزى مباشرة لقطاع ومبالغ البنود التي يمكن تخصيصها لقطاع على أساس معقول، وينظر المشروع إلى نظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير على أنه نقطة البداية لتحديد تلك البنود التي يمكن أن تعزى مباشرة

أو تخصص بشكل معقول للقطاعات، أي أنه يوجد افتراض أن المبالغ التي حددت مع القطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس الإيراد القطاعي والمصروف القطاعي والأصول القطاعية والالتزامات القطاعية للقطاعات التي تصدر عنها التقارير.

١٨ على أنه في بعض الحالات قد يكون إيراد أو مصروف أو أصل أو التزام قد خصص للقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية على أساس تفهمه إدارة المشروع، إلا أنه من الممكن اعتباره شخصياً أو تصفياً أو من الصعب فهمه بالنسبة للمستثمرين الخارجيين للبيانات المالية، وهذا التخصيص لا يشكل أساساً معقولاً بموجب تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع في هذا المعيار، وبالعكس قد يختار المشروع عدم تخصيص أحد بندو الإيراد أو المصروف أو الأصل أو الالتزام لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية بالرغم من وجود أساس معقول لإجراء ذلك، ويخصص هذا البند بموجب تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع في هذا المعيار.

١٩ تشمل الأمثلة على أصول القطاع أصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع والممتلكات ومصانع والمعدات والأصول التي هي موضوع عقود التأجير التمويلي (معيار المحاسبة الدولي ١٧ "تقود الإيجار") والأصول غير ملموسة، وإذا ادخل بند معين للإستهلاك أو الإطفاء في مصروف القطاع فإن الأصل صاحب العلاقة يدخل أيضاً ضمن أصول القطاع، وأصول القطاع لا تشمل الأصول المستخدمة لأغراض العامة للمشروع أو المكتب الرئيسي، وتشمل أصول القطاع الأصول التشغيلية التي يشارك فيها قطاعان أو أكثر إذا كان هناك أساس معقول للتخصيص، وتشمل أصول القطاع الشهرة التي تعزى مباشرة لقطاع أو التي يمكن تخصيصها لقطاع على أساس معقول، ويشمل مصروف القطاع اطفاء الشهرة المتعلق بذلك.

٢٠ تشمل الأمثلة على التزامات القطاع للخصم لتجارية الدائنة والخصم للدائنة الأخرى والالتزامات المستحقة وسلفيات العملاء ومخصصات ضمان المنتجات والمطالبات الأخرى المتعلقة بتزويد البضائع والخدمات، ولا تشمل التزامات القطاع الإقتراضات والالتزامات المتعلقة بالأصول التي هي خاضعة لعقود التأجير التمويلي (معيار المحاسبة الدولي ١٧) والالتزامات الأخرى التي يتم تحملها للتمويل وليس لأغراض التشغيلية، وإذا تم إدخال مصروف لفائدة في نتيجة القطاع فإن الالتزام صاحب العلاقة الذي يحمل فائدة يتم إدخاله في التزامات القطاع، ولا تشمل التزامات القطاع التي عملياتها ليست بشكل رئيسي ذات طبيعة مالية الإقتراضات والالتزامات للمماثلة لأن نتيجة القطاع تمثل ربحاً أو خسارة تشغيلية وليس خسارة أو ربحاً صافياً من تكاليف التمويل، علاوة على ذلك ونظراً لأنه كثيراً ما يتم إصدار الدين على مستوى المكتب الرئيسي على أساس المشروع بأكمله فإنه كثيراً ما لا يكون من الممكن أن نسب بشكل مباشر أو تخصص بشكل معقول الالتزام الذي يحمل لفائدة للقطاع.

٢١ تشمل قياسات أصول و التزامات القطاع تسويات المبالغ للمرحلة السابقة لأصول القطاع والتزامات القطاع التي يمكن تحديدها و التزامات القطاع لشركة تم امتلاكها من خلال الضم واحتسبت على أنها شراء حتى وإن تمت هذه التسويات فقط لغرض إعداد البيانات المالية الموحدة وليست مرحلة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو الشركة الفرعية، وبالمثل إذا تم إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الإمتلاك بموجب المعالجة المحاسبية البديلة التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ١٦ عندئذ تحسب قياسات أصول القطاع (إعدادات التقييم هذه.

- ٢٢ يمكن أن نجد بعض الإرشاد لتخصيص التكلفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، مثال ذلك تقدم الفقرات ٨-١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، الإرشاد حول إسناد وتخصيص التكاليف للمخزون، وتقدم الفقرات ١٦-٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" الإرشاد حول تخصيص التكاليف للعقود، وقد يكون هذا الإرشاد مفيداً في تخصيص التكاليف للقطاعات.
- ٢٣ يقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي" الإرشاد فيما إذا كان يجب إدخال السحب المصرفي المكتشف كمكون للنقد أو يجب اعتباره في التقارير أنه التزامات.
- ٢٤ يتم تحديد إيرادات القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع قبل حذف الأرصدة بين المجموعات والمعاملات بين المجموعات كجزء من عملية التوحيد، فيما عدا إلى الحد الذي تكون فيه هذه الأرصدة والمعاملات بين المجموعات هي بين وحدات مجموعة ضمن قطاع واحد.
- ٢٥ بينما تكون السياسات المحاسبية المتبعة في أعداد وعرض البيانات المالية للمشروع ككل هي أيضاً السياسات المحاسبية الرئيسية للقطاع فإن السياسات المحاسبية للقطاع تشمل بالإضافة إلى ذلك سياسات تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات مثل تحديد القطاعات وطريقة تسعير التحويلات بين القطاعات وأساس تخصيص الإيرادات والمصروفات للقطاعات.

تحديد القطاعات التي تقدم التقارير حولها

الأشكال الرئيسية والثانوية لتقديم التقارير حول القطاعات

- ٢٦ يجب أن يحكم المصدر والطبيعة السائدتين لمخاطر وعوائد المشروع ما إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات سيكون على أساس قطاعات العمل أو القطاعات أو القطاعات الجغرافية، فإذا كانت مخاطر ومعدلات العوائد للمشروع تتأثر بشكل رئيسي بالفروقات بين المنتجات والخدمات التي ينتجها فإن الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول المعلومات عن القطاعات يجب أن يكون قطاعات العمل، مع تقديم التقارير الثانوية جغرافياً، وبالمثل إذا كانت مخاطر ومعدلات عوائد المشروع تتأثر بشكل رئيسي بحقيقة أنه يعمل في بلدان مختلفة أو مناطق جغرافية أخرى فإن الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات يجب أن يكون للقطاعات الجغرافية مع تقديم الثانوية حول مجموعات المنتجات والخدمات ذات الصلة.
- ٢٧ يجب أن يكون عادة الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظمه الخاص بتقديم التقارير المالية الداخلية لأفراد الإدارة الرئيسيين (على سبيل المثال، مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي) أساساً لتحديد عنصر وطبيعة المخاطر السائدة ونسب العائد المختلفة التي تواجه المشروع وتبعاً لذلك لتحديد أي شكل من أشكال تقديم التقارير سيكون رئيسياً وأيهما سيكون قانونياً، فيما عدا ما نصت عليه الفقرتان للفرعيتان أ-ب أعلاه:

(أ) إذا كانت مخاطر ونسب العائد للمشروع تتأثر إلى حد كبير بالإختلافات بين المنتجات والخدمات التي ينتجها وبالإختلافات في المناطق الجغرافية التي يعمل بها كما يظهر من "أسلوب المصنوعة" لإدارة الشركة ولتقديم التقارير داخلياً لأفراد الإدارة الرئيسيين، على سبيل المثال، مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي عنئذ يجب على المشروع استخدام قطاعات العمل على أنها الشكل

الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات الجغرافية واستخدامات القطاعات على أنها الشكل الثاني لتقديم التقارير؛ و

(ب) إذا كان الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظمه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية الداخلية لأفراد الإدارة الرئيسيين، على سبيل المثال، مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي ليسا بناءً على المنتجات أو الخدمات الفردية أو على مجموعات المنتجات / الخدمات ذات العلاقة أو على الناحية الجغرافية فإنه يجب على مدراء وإدارة المشروع تحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد المشروع أكثر تعلقاً بالمنتجات والخدمات التي تنتجها أو أكثر تعلقاً بالمناطق الجغرافية التي يعمل بها، ونتيجة لذلك يجب عليه اختيار ما قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع واعتبار الشكل الآخر الشكل الثانوي لتقديم التقارير.

٢٨ بالنسبة لمعظم المشاريع يحدد المصدر السائد للمخاطر والعوائد كيفية تنظيم وإدارة المشروع ويوفر عادة الهيكل الإداري والتنظيمي للمشروع ونظمه الداخلي للخصص بتقديم التقارير المالية لفضل دليل على المصدر السائد لمخاطر وعوائد المشروع لغرض تقديم تقاريره حول القطاعات وعلى ذلك فيما عدا في الحالات النادرة يقوم المشروع بتقديم المعلومات حول القطاعات في بياناته المالية على نفس الأسس الذي تقدم به التقارير لدخايل للإدارة العليا ويصبح مصدرها السائد للمخاطر والعوائد الشكل الرئيسي لتقديم تقاريره ويصبح مصدرها الثانوي للمخاطر والعوائد الشكل الثانوي لتقديم تقاريرها حول القطاعات.

٢٩ إن "عرض المصروفة" - كل من قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية كشكلين رئيسيين لتقديم التقارير حول القطاعات مع إصلاحات كاملة حول هذه القطاعات على كل أساس - كثيراً ما يقدم معلومات مفيدة حول ما إذا كانت مخاطر ونسب عوائد المشروع تتأثر إلى حد كبير بكل من الفروقات في المنتجات والخدمات التي ينتجها والفروقات في المناطق الجغرافية التي يعمل بها. وهذا المعيار لا يتطلب "عرض المصروفة" إلا أنه لا يمنع ذلك.

٣٠ في بعض الحالات قد يكون تنظيم المشروع ونظمه الداخلي الخاص بتقديم التقارير الداخلية قد تطور بناءً على خطوط ليس لها علاقة بالمنتجات والخدمات التي يقدمها أو بالمناطق الجغرافية التي يعمل بها فعلى سبيل المثال قد يكون النظام الداخلي لتقديم التقارير قد تم تنظيمه حسب الوحدة القانونية مما ينجم عنه أن تكون القطاعات الداخلية مكونة من مجموعات من المنتجات والخدمات غير المتصلة ببعضها وفي هذه الحالات غير العادية لا تحقق بيانات القطاعات التي تصدر التقارير عنها دخايل أهداف هذا المعيار وتبعاً لذلك تتطلب الفقرة ٢٧ (ب) من مدراء وإدارة المشروع تحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد المشروع متأثرة أكثر بمخاطره وعوائده أو بالناحية الجغرافية على أنه الأساس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع والهدف من ذلك تحقيق درجة معقولة من إمكانية المقارنة مع المشاريع الأخرى وزيادة إمكانية فهم المعلومات الناتجة وتلبية احتياجات المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى الخاصة بالمخاطر والعوائد المتعلقة بالمنتجات / الخدمات والمتعلقة بالتولحي للجغرافية.

قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية

٣١ يجب أن تكون قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية للمشروع لأغراض تقديم التقارير الخارجية هي تلك الوحدات التنظيمية التي تقدم عنها المعلومات لأفراد الإدارة الرئيسيين لغرض تقييم الأداء السابق للوحدة ولاتخاذ قرارات حول التوزيعات المستقبلية للموارد فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٣٢.

٣٢ إذا كان الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظمه للدخلي الخاص بتقديم التقارير المالية لأفراد الإدارة الرئيسيين فيها ليسا مبنيان على المنتجات أو الخدمات الفردية أو على مجموعات من المنتجات/الخدمات المتصلة ببعضها أو على الناحية الجغرافية فإن الفقرة ٢٧ (ب) تتطلب وجوب قيام أفراد الإدارة الرئيسيين باختيار إما قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع بناء على تقييمهم أيهما يعكس المصدر الرئيسي لمخاطر وعوائد المشروع واعتبار الآخر الشكل التقوي لتقديم التقارير وفي هذه الحالة يجب على مدراء وإدارة المشروع تحديد قطاعات العمل له وقطاعاته الجغرافية لأغراض تقديم التقارير الخارجية بناء على العوامل المذكورة في التعريفات في الفقرة (٩) من هذا المعيار وليس على أسس نظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية لأفراد الإدارة الرئيسيين بما يتفق مع ما يلي :

(أ) إذا كان قطاع واحد أو أكثر ملزم عنه التقارير داخليا لأفراد الإدارة الرئيسيين هو قطاع عمل أو قطاع جغرافي بناء على العوامل المذكورة في التعريفات في الفقرة (٩) ولكن القطاعات الأخرى ليست كذلك ففقه يجب تطبيق الفقرة الفرعية (ب) إنهاء فقط على تلك القطاعات الداخلية التي لا تلي التعريفات في الفقرة (٩) (أي أن القطاع الذي صدرت عنه التقارير داخليا والذي يليه التعريفات يجب عدم تجزئته إلى قطاعات أخرى)؛

(ب) بالنسبة للقطاعات التي تصدر التقارير عنها داخليا لأفراد الإدارة الرئيسيين والتي لا تلي التعريفات في الفقرة (٩) ففقه يجب على إدارة المشروع أن تنظر إلى المستوى التالي الأقل للقطاعات الداخلية التي تقدم تقارير المعلومات حسب خطوط المنتجات والخدمات أو حسب خطوط جغرافية حسبها هو مناسب بموجب التعريفات في الفقرة (٩) ؛ و

(ج) إذا لبت هذه القطاعات ذات المستوى الأقل التي تصدر التقارير الداخلية حولها تعريف قطاع العمل أو القطاع الجغرافي بناء على العوامل المذكورة في الفقرة ٩ فإن أسس القياس في الفقرتين ٣٤ و ٣٥ لتحديد القطاعات التي تقدم عنها التقارير يجب تطبيقها على ذلك القطاع.

٣٣ بموجب هذا المعيار يجب على معظم المشاريع أن تحدد قطاعات عملها وقطاعاتها الجغرافية على أنها الوحدات التنظيمية التي تصدر بشأنها تقارير المعلومات لأفراد الإدارة الرئيسيين أو صانع القرار التشغيلي الأعلى والذي قد يكون في بعض الحالات مجموعات من عدة أفراد لغرض تقييم الأداء السابق لكل وحدة ولاتخاذ قرارات بشأن التوزيعات المستقبلية للموارد وحتى إذا توجب على المشروع تطبيق الفقرة ٣٢ لأن قطاعاتها الداخلية ليست حسب خطوط المنتجات/الخدمات أو الخطوط الجغرافية فإنها ستنتظر إلى المستوى التالي للقطاعات الداخلية التي تقدم تقارير المعلومات حسب خطوط المنتجات والخدمات أو الخطوط الجغرافية وليس بناء على قطاعات فقط لأغراض تقديم التقارير الخارجية أن هذه الطريقة الخاصة بالنظر إلى الهيكل التنظيمي والإداري لمشروع ونظامه للدخلي الخاص بتقديم التقارير

المالية لتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية لمشروع لأغراض تقديم التقارير الخارجية يسمى أحيانا "أسلوب الإدارة" كما أن المكونات التنظيمية التي تقدم تقارير المعلومات بشأنها داخليا تسمى أحيانا "القطاعات التشغيلية".

القطاعات التي تقدم التقارير حولها

٣٤ يمكن دمج قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر تصدر عنهما التقارير داخليا والتي هي متشابهة إلى حد كبير كوحدة عمل مفردة أو وحدة جغرافية مفردة، ويعتبر قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر أنهما متشابهان إلى حد كبير في الحالات التالية:

- (أ) إذا كانت تظهر أداء ماليا متشابهاً على المدى الطويل؛ و
- (ب) إذا كانت متشابهة في كافة العوامل في التعريف المناسب في الفقرة ٩.

٣٥ يجب تحديد قطاع عمل أو قطاع جغرافي على أنه قطاع تكدم عنه التقارير إذا كان يتم الحصول على معظم إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين، وتحقق ما يلي:

- (أ) إذا بلغ إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين ومن عمليات مع قطاعات أخرى ١٠% أو أكثر من إجمالي الإيراد الخارجي والداخلي من كافة القطاعات ؛ أو
- (ب) إذا بلغت نتيجة للقطاع سواء ربحاً أو خسارة ١٠% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق ؛ أو
- (ج) إذا بلغت أصول للقطاع ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات.

٣٦ إذا كان قطاع تكدم عنه التقارير داخليا" أقل من حدود الأهمية المنصوص عليها في الفقرة ٣٥:

- (أ) يمكن تحديد ذلك القطاع على أنه قطاع تكدم التقارير عنه برغم حجمه؛
- (ب) إذا لم يحدد قطاع على أنه قطاع تكدم التقارير عنه برغم حجمه فبده يمكن دمج هذا القطاع مع قطاع تكدم التقارير عنه بشكل منفصل مع قطاع (قطاعات) أخرى متشابهة تكدم للتقارير عنها داخليا" والتي هي أيضا" أقل من كافة حدود الأهمية المنصوص عليها في الفقرة ٣٥ (يعتبر قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر أنها متشابهة إذا كانت تتشارك في غالبية العوامل في التعريف المناسب في الفقرة ٩)؛ و
- (ج) إذا لم يتم تقديم التقارير بشكل منفصل عن ذلك القطاع أو دمجها فبده يجب إدخاله كبند مطابقة غير مخصص.

٣٧ إذا شكل إجمالي الإيراد الخارجي الذي يعزى إلى القطاعات التي تكدم عنها التقارير أقل من ٧٥% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المشروع فبده يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تكدم التقارير عنها حتى وإن كانت لا تلبي المستوى البالغ ١٠% المنصوص عليه في الفقرة ٣٥ إلى أن يتم إدخال ٧٥% على الأقل من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المشروع في القطاعات التي تكدم للتقارير عنها.

٣٨ لا يقصد بالحدود البالغة ١٠% في هذا المعيار أن تكون إرشادا لتحديد المادية لأي ناحية من تقديم التقارير المالية خلافاً لتحديد قطاعات للعمل والقطاعات الجغرافية التي تقدم عنها التقارير.

٣٩ بتحديد القطاعات التي تقدم عنها التقارير على أنها مقصورة فقط للقطاعات التي تحصل على غالبية إيراداتها من المبيعات لملاءم خارجيين فإن هذا المعيار لا يتطلب تحديد مختلف مراحل العمليات المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات عمل منفصلة، على أنه في بعض الصناعات تكون الممارسة المتبعة هي تقديم التقارير عن أنشطة معينة متكاملة عمودياً على أنها قطاعات عمل منفصلة حتى وإن كانت لا تحقق إيراداتها من المبيعات الخارجية، فعلى سبيل المثال تقدم العديد من الشركات النفط العالمية تقاريرها عن عمليات الاستكشاف والإنتاج وأنشطتها اللاحقة (التكرير والتصويق) على أنها قطاعات عمل منفصلة حتى وإن كان معظم أو كل المنتج (النفط الخام) يتم تحويله داخلياً إلى عملية التكرير في المشروع.

٤٠ يشجع هذا المعيار دون أن يتطلب ذلك تقديم التقارير الاختيارية عن الأنشطة المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات منفصلة مع وصف مناسب بما في ذلك الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات حسبما تتطلب الفترة ٧٥.

٤١ إذا كان نظام تقديم التقرير الداخلي لمشروع يعمل الأنشطة المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات منفصلة ولا يختار المشروع تقديم التقارير خارجياً عنها على أنها قطاعات عمل فإنه يجب دمج قطاع المبيعات مع قطاع (القطاعات) المشتريات عند تحديد قطاعات العمل التي تقدم للتقرير الخارجية عنها إلا إذا لم يكن هناك أساس معقول لعمل ذلك، وفي هذه الحالة يتم إدخال قطاع المبيعات كبنود مطابقة غير مخصص.

٤٢ القطاع المحدد على أنه قطاع تقدم للتقرير عنه في الفترة السابقة مباشرة لأنه حقق الحدود المناسبة البالغة ١٠% يجب أن يستمر قطاعاً تقدم عنه للتقرير للفترة الحالية بالرغم من أن إيراده ونتيجته و أصوله كلها لم تعد تزيد عن المستويات البالغة ١٠% إذا قررت إدارة المشروع أن القطاع ذا أهمية مستمرة.

٤٣ إذا حدد قطاع على أنه قطاع تقدم للتقرير عنه في الفترة الحالية لأنه يحقق المستويات المناسبة البالغة ١٠% فإنه يجب إعادة عرض بيانات للقطاعات للفترة السابقة للمقدمة لأغراض المقارنة من أجل أن يعكس القطاع الجديد الذي تقدم عنه للتقرير على أنه قطاع منفصل حتى وإن لم يحقق ذلك القطاع الحدود البالغة ١٠% في الفترة السابقة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

سياسات محاسبة القطاعات

٤٤ يجب إعداد معلومات القطاع بحيث تتفق مع السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو للمشروع.

٤٥ هناك افتراض بأن السياسات المحاسبية التي أختار مدراء وإدارة المشروع إستخدامها في إعداد بياناتها المالية الموحدة أو الشاملة للمشروع هي تلك السياسات التي يعتقد المدراء والإدارة أنها الأنسب لأغراض تقديم التقارير الخارجية، وحيث أن غرض معلومات القطاع مساعدة مستخدمي البيانات المالية لفهم أفضل وإصدار أحكام مدعومة بالمعلومات حول المشروع ككل فإن هذا المعيار يتطلب لإعداد معلومات القطاعات استخدام السياسات المحاسبية التي أختارها المدراء والإدارة على أن هذا لا يعني أن السياسات المحاسبية الموحدة أو السياسات المحاسبية للمنشأة يجب أن يتم تطبيقها على القطاعات التي تقدم عنها التقارير كما لو أن القطاعات كانت وحدات تقديم تقارير منفصلة قائمة بذاتها، ومن الممكن تخصيص حساب مفصل تم إجراؤه في تطبيق سياسة محاسبية معينة على المستوى لولسع للمشروع للقطاعات إذا

كان هناك أساس معقول لإجراء ذلك، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم إجراء حسابات التقاعد للمشروع ككل، إلا أن أرقام المشروع بكاملها من الممكن تخصيصها للقطاعات بناءً على الراتب والبيانات السكانية للقطاعات.

٤٦ لا يمنع هذا المعيار الإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات معدة على أساس غير المبيعات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو للبيانات المالية للمشروع شريطة أن (أ) يتم تقديم تقارير المعلومات داخلياً لأفراد الإدارة الرئيسيين لأغراض اتخاذ قرارات بشأن تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. (ب) يتم بشكل واضح وصف أساس القياس لهذه المعلومات الإضافية.

٤٧ الأصول التي يستخدمها بشكل مشترك قطاعان أو أكثر يجب توزيعها على القطاعات إذا وفقط إذا وزعت إيراداتها ومصروفاتها كذلك لهذه القطاعات.

٤٨ تعتمد طريقة تخصيص بنود الأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف على القطاعات على عوامل مثل طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع والاستقلال الذاتي النسبي لذلك القطاع، وليس من الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص الذي يجب أن يتبناه كافة المشاريع، كما أنه ليس من المناسب فرض توزيع بنود المشروع الخاصة بالأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف التي تتعلق بشكل مشترك بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل هذه التوزيعات هو الأهواء الشخصية أو صعوبة فهمه، وفي نفس الوقت هناك تدخل في تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع ولأصول القطاع والإلتزامات للقطاع، ويجب أن تكون للتخصيصات الناجمة ثابتة، وتبعاً لذلك يتم تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات إذا وفقط إذا كانت إيراداتها ومصروفاتها موزعة كذلك على هذه القطاعات، فعلى سبيل المثال يتم إدخال أصل ضمن أصول القطاع إذا وفقط إذا خصم الإستهلاك أو الإطفاء عند قياس نتيجة القطاع.

الإفصاح

٤٩ تحدد الفقرات ٥٠-٦٧ الإفصاحات المطلوبة للقطاعات التي تقدم عنها التقارير للشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بقطاعات المنشأة، وتحدد الفقرات ٦٨-٧٢ الإفصاحات المطلوبة للشكل الثانوي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع، ويشجع هذا المعيار تقديم كافة الإفصاحات للقطاع الرئيسي المحدد في الفقرات ٥٠-٦٧ لكل قطاع ثانوي تقدم عنه التقارير بالرغم من أن الفقرات ٦٨-٧٢ تتطلب بإفصاحات أقل إلى حد بعيد للأساس الثانوي، وتتناول الفقرات ٧٤-٨٣ أموراً جديدة أخرى خاصة بإفصاحات للقطاعات، ويوضح الملحق ٢ لهذا المعيار تطبيق معايير الإفصاح هذه.

الشكل الرئيسي لتقديم التقارير

٥٠ يجب تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٥١-٦٧ على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع.

٥١ يجب على المشروع الإفصاح عن إيراد القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه، كما يجب تقديم التقارير عن إيراد القطاع من المبيعات إلى العملاء الخارجيين وإيراد القطاع من المعاملات مع القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

- ٥٢ يجب على المشروع الإفصاح عن نتيجة القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه، وعرض النتيجة من العمليات المستمرة بشكل منفصل عن النتيجة من العمليات المتوقفة.
- ٥٣ تعيد المنشأة عرض نتائج القطاع في الفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية بحيث ترتبط الإفصاحات التي تكتسبها الفقرة ٥٢ المتعلقة بالعمليات المتوقفة بجميع العمليات التي تم تصنيفها على أنها عمليات متوقفة في تاريخ الميزانية العمومية لأخر فترة يتم عرضها.
- ٥٤ إذا استطاع المشروع حساب صافي ربح أو خسارة القطاع أو إجراء قياس آخر لربحية القطاع عدا عن نتيجة القطاع بدون توزيعات مبنية على تقديرات شخصية فإن هذا المعيار يشجع تقديم التقارير حول هذا المبلغ (المبالغ) بالإضافة إلى نتيجة القطاع الموصوفة بشكل مناسب، وإذا تم إعداد هذا للقياس على أساس عدا عن السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع فإنه يجب على المشروع أن يدرج بياناته المالية وصفا واضحا لأسس للقياس.
- ٥٥ أن أحد الأمثلة على وسيلة قياس أداء القطاع قبل نتيجة القطاع في بيان الدخل هو هامش الربح الإجمالي للمبيعات والأمثلة على وسائل قياس أداء القطاع بعد نتيجة القطاع في بيان الدخل هي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية (أما قبل أو بعد احتساب ضرائب الدخل) وصافي الربح أو الخسارة.
- ٥٥ يجب أن يفصح المشروع عن إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه.
- ٥٦ يجب على المشروع الإفصاح عن أصول القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه.
- ٥٧ يجب أن يفصح المشروع عن إجمالي للتكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة للحصول على أصول القطاع التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات، والمصانع، المعدات، الأصول غير الملموسة) لكل قطاع تقدم التقارير عنه، وبينما يشار إلى ذلك أحيانا بالإضافات الرأسمالية أو المصروف الرأسمالي فإن القياس المطلوب بموجب هذا المبدأ يجب أن يكون على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.
- ٥٨ يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي مبلغ المصروف الداخل ضمن نتيجة القطاع لإستهلاك وإطفاء أصوله القطاع للفترة لكل قطاع تقدم التقارير عنه.
- ٥٩ يشجع هذا المعيار المشروع، دون أن يستوجب ذلك، الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية بنود لإيراد القطاع ومصروف القطاع التي هي ذات حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث يكون الإفصاح عنها مناسب لتوضيح أداء كل قطاع تقدم التقارير عنه للفترة.
- ٦٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أنه "عندما تكون بنود الدخل أو المصروف ضمن الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ذات حجم أو طبيعة أو الحثوث بحيث أن الإفصاح عنها مناسب لإيضاح أداء المشروع للفترة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ هذه البنود بشكل منفصل"، ويعرض معيار المحاسبة الدولي ٨ عدداً من الأمثلة بما في ذلك التخفيضات في المخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات ومخصصات إعادة الهيكلة وإستبعاد الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات طويلة الأجل والعمليات المتوقفة وتسويات التقاضي والمخصصات المعكوسة، ولا يقصد بالفقرة ٥٩ تغيير تصنيف أية بنود لإيراد أو مصروف من عادية إلى عادية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٨) أو تغيير قياس هذه البنود، على أن الإفصاح الذي تشجعه تلك الفقرة يغير المستوى الذي تقوم عليه أهمية هذه البنود لأغراض الإفصاح عن مستوى المشروع إلى مستوى للقطاع.

- ٦١ يجب على المشروع أن يوضح لكل قطاع تقدم عنه التقارير عن إجمالي مبلغ المصروفات غير النقدية الهامة، عدا عن الإستهلاك والإطفاء اللذان يطلب لهما إفصاح منفصل بموجب الفقرة ٥٨، والتي أدخلت ضمن المصروف وتبعاً لذلك خصصت عند قياس نتيجة القطاع.
- ٦٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٧ أن تقوم المنشأة بتقديم بيان تنفق نقدي يبلغ عن التكتفآت النقدية بشكل منفصل من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٧ أن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتنفق النقدي لكل قطاع صناعي وجغرافي تقدم عنه التقارير ضروري لفهم المركز المالي الكلي للمشروع وسيولته وتكتفآته النقدية، ويشجع معيار المحاسبة الدولي ٧ الإفصاح عن هذه المعلومات كما يشجع هذا المعيار إفصاحات البيانات النقدية للقطاعات التي يشجعها معيار المحاسبة الدولي ٧ إضافة إلى ذلك فهو يشجع الإفصاح عن الإيرادات غير النقدية الهامة التي دخلت ضمن إيراد القطاع وتبعاً لذلك أضيفت عند قياس نتيجة القطاع.
- ٦٣ للمشروع الذي يقدم إفصاحات للتكتفآت النقدية للقطاعات التي يشجعها معيار المحاسبة الدولي ٧ لا تحتاج أن توضح كذلك عن مصروف الإستهلاك والإطفاء بموجب الفقرة ٥٨ أو للمصروفات غير النقدية بموجب الفقرة ٦١.
- ٦٤ يجب على المشروع أن يوضح لكل قطاع تقدم عنه التقارير عن إجمالي حصة المشروع في صافي ربح أو خسارة الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات الأخرى التي تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كافة عمليات هذه الشركات للزميلة بشكل جوهري ضمن ذلك القطاع المنفرد.
- ٦٥ بينما يتم الإفصاح عن مبلغ إجمالي منفرد بموجب الفقرة السابقة فإنه يتم إجراء تقييم بشكل فردي لكل شركة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار آخر تم بموجب طريقة حقوق الملكية وذلك لتحديد ما إذا كانت عملياته جميعها ضمن قطاع واحد بشكل جوهري.
- ٦٦ إذا تم الإفصاح حسب القطاع عن الحصة الإجمالية للمشروع في صافي ربح أو خسارة شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فإنه يجب أيضاً الإفصاح عن إجمالي الاستثمارات في هذه الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة حسب القطاع.
- ٦٧ يجب على المشروع تقديم مطابقة بين المعلومات التي تم الإفصاح عنها للقطاعات التي تقدم بشأنها التقرير وإجمالي المعلومات في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع، وفي المطابقة المقدمة يجب مطابقة إيراد القطاع مع إيراد المشروع من الصلاء الخارجيين (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيراد المشروع من الصلاء الخارجيين الذي لم يدخل في أي إيراد للقطاع)، ويجب مطابقة نتيجة القطاع مع مقياس مقارنة للربح أو الخسارة التشغيلية للمشروع وكذلك مع صافي ربح أو خسارة للمشروع، ويجب مطابقة أصول لقطاع مع أصول المشروع ومطابقة إلتزامات القطاع مع إلتزامات المشروع.

المعلومات الثانوية للقطاعات

٦٨ تحدد الفقرات ٥٠-٦٧ متطلبات الإفصاح التي يجب تطبيقها على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع، كما تحدد الفقرات ٦٩-٧٢ متطلبات الإفصاح التي يجب تطبيقها على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الثانوي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع كما يلي :

(أ) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المشروع هو قطاعات العمل فإن الإفصاحات الأشكال الثانوية المطلوبة محددة في الفقرة ٦٩؛

(ب) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المنشأة هو القطاعات الجغرافية بناءً على موقع الأصول (حيث يتم إنتاج منتجات المشروع أو حيث توجد قاعدة عمليات لتقديم خدماته) فإن الإفصاحات الشكل الثانوي محددة في الفقرتين ٧٠، ٧١؛

(ج) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المشروع هو القطاعات الجغرافية بناءً على موقع العملاء (حيث يتم بيع منتجاتها أو تقديم خدماتها) فإن الإفصاحات المطلوبة للشكل الثانوي محددة في الفقرتين ٧٠، ٧٢.

٦٩ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم معلومات القطاعات للمشروع هو قطاعات العمل فإنه يجب عليه أيضاً تقديم التقارير عن المعلومات التالية:

(أ) إيرادات القطاع من العملاء الخارجيين حسب المنطقة الجغرافية بناءً على الموقع الجغرافي لعملائه لكل قطاع جغرافي يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيرادات المشروع من المبيعات لجميع العملاء الخارجيين؛

(ب) إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع جغرافي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات الجغرافية؛ و

(ج) إجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصوله قطاعية يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (ممتلكات ومصنوع ومعدات وأصول غير ملموسة) حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع جغرافي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات الجغرافية.

٧٠ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات الخاصة بالقطاعات للمشروع هو القطاعات الجغرافية (سواء بناءً على موقع الأصول أو موقع العملاء) فإنه يجب عليه أيضاً تقديم المعلومات للقطاعية التالية لكل قطاع عمل يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيرادات المشروع من المبيعات لجميع العملاء الخارجيين أو الذي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصوله كافة قطاعات العمل :

(أ) إيرادات القطاع من العملاء الخارجيين؛

(ب) إجمالي المبلغ المسجل لأصول القطاع؛ و

(ج) إجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات والمصنوع والأصول غير الملموسة).

٧١ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات حول القطاعات للمشروع هو حسب القطاعات الجغرافية اعتماداً على موقع الأصول، إذا كان موقع عملاتها يختلف عن موقع أصولها عندئذ يجب على المشروع كذلك تقديم لتقارير حول الإيراد من المبيعات للصلاء الخارجيين لكل قطاع جغرافي يعتمد على الصلاء يبلغ إيراده من المبيعات للصلاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع من المبيعات للصلاء الخارجيين.

٧٢ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات حول القطاعات للمشروع هو حسب القطاعات الجغرافية بناءً على موقع الصلاء، وإذا كانت أصول المشروع الموجودة في مناطق جغرافية تختلف عن مناطق عملها عندئذ يجب على المشروع تقديم التقارير حول المعلومات القطاعية للنمائية لكل قطاع جغرافي يعتمد على الأصول يبلغ إيراده من المبيعات للصلاء الخارجيين أو أصول القطاع ١٠% أو أكثر من المبالغ الموحدة أو إجمالي المبالغ للمشروع.

(أ) إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاعات حسب الموقع الجغرافي للأصول؛ و

(ب) إجمالي للتكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصول القطاعات التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الامتلاكات والمصناعات والمعدات والأصول غير الملموسة) حسب موقع الأصول.

الإفصاحات الإيضاحية للقطاعات

٧٣ يعرض الملحق (ب) لهذا المعيار إيضاحاً للإفصاح شكلي لتقديم التقارير الرئيسية والثانوية اللذان يتطلبهما هذا المعيار.

أمور الإفصاح الأخرى

٧٤ إذا كان قطاع العمل أو القطاع الجغرافي الذي تقدم حوله المعلومات للأفراد الإدارة الرئيسيين ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأنه يحصل على غالبية إيراده من المبيعات للقطاعات الأخرى ولكن برغم ذلك يبلغ إيراده من المبيعات للعمال الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المنشأة من المبيعات لكافة العمال الخارجيين فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن مبالغ الإيراد من (أ) المبيعات للعمال الخارجيين (ب) المبيعات الداخلية للقطاعات الأخرى.

٧٥ عند قياس وتقديم التقارير حول إيراد القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى يجب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع اعتاد بالفعل على تسعير هذه التحويلات، ويجب الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك في السجلات المالية.

٧٦ يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة لتقديم التقارير حول القطاعات التي لها تأثير مادي على المعلومات الخاصة بالقطاعات، كما يجب إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك، وهذا الإفصاح يجب أن يشمل وصفاً لطبيعة التغير وأسبابه وحقيقة أن المعلومات المقارنة أعيد عرضها أو أنه من غير العملي إجراء ذلك وللتأثير المالي للتغير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول، وإذا قام المشروع بتغيير تعريف قطاعه ولم يتم إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك عندئذ يجب على المشروع لغرض المقارنة تقديم التقارير عن بيانات القطاع لكل من الأساسيين القديم والجديد للقطاعات في السنة التي تغير فيها تعريف قطاعاتها.

٧٧ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التغييرات في السياسات المحاسبية التي يتبناها المشروع، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يتم إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية إذا تطلب تشريع ذلك أو إذا تطلبته هيئة وضع معايير محاسبية، أو إذا كان سينجم عن التغيير عرض أفضل للأحداث أو المعاملات في البيانات المالية للمشروع.

٧٨ تتم معاملة التغييرات في السياسات المحاسبية المعتمدة على مستوى المشروع والتي تؤثر على معلومات القطاعات حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، وما لم يحدد معيار محاسبة دولي جديد خلاف ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب

(أ) شملت التغييرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي وإعادة عرض معلومات الفترة السابقة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي لتحديد إما التأثير التركمي أو الأثر الخاصة للتغيير في الفترة؛

(ب) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لجميع الفترات التي تم عرضها، سيتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من آخر تطبيق عملي؛ و

(ج) إذا كان من غير العملي لتحديد التأثير التركمي لتطبيق السياسة الجديدة من بداية الفترة الحالية، سيتم تطبيق السياسة بأثر رجعي من آخر تاريخ عملي.

٧٩ تتعلق بعض التغييرات في السياسات المحاسبية بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات والأمثلة على ذلك تشمل التغييرات في تحديد القطاعات والتغييرات في أساس توزيع الإيرادات والمصروفات للقطاعات، وهذه التغييرات قد يكون لها أثر هام على معلومات القطاع المقدم بشأنه التقرير إلا أنه لا يغير إجمالي المعلومات المالية المقدم عنها التقارير الخاصة بالمشروع، ومن أجل تمكين المستخدمين من فهم التغييرات وتقييم الاتجاهات يتم إذا كان ذلك عملياً إعادة عرض معلومات القطاع السابقة الداخلة ضمن البيانات المالية لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

٨٠ تتطلب الفقرة (٧٥) لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وجوب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع اعتاد بالفعل تسعير هذه التحويلات، وإذا قام المشروع بتغيير الطريقة التي يستعملها بالفعل لتسعير التحويلات بين القطاعات فإن ذلك ليس تغييراً في السياسة المحاسبية يستوجب إعادة عرض بيانات القطاع للفترة السابقة بموجب الفقرة ٧٦، على أن الفقرة (٧٥) تتطلب إيصاحاً للتغيير.

٨١ يجب على المشروع بيان أنواع المنتجات والخدمات الداخلة ضمن كل قطاع عمل تقدم للتقارير عنه وكذلك بيان تركيب كل قطاع جغرافي تقدم للتقارير عنه سواء كان رئيسياً أو ثانوياً إذا لم يكن قد تم خلاف ذلك الإفصاح عنه في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير المالي.

٨٢ لتقييم أثر هذه الأمور مثل التغييرات في الطلب والتغير في سعر المداخلات أو عوامل الإنتاج الأخرى وتطوير منتجات وعمليات بدلة في قطاع عمل من الضروري معرفة الأنشطة التي يشملها ذلك القطاع، وبالمثل لتقييم أثر التغييرات في البيئة الاقتصادية والسياسية لمخاطر ونسب عوائد قطاع جغرافي من المهم معرفة تركيب ذلك القطاع الجغرافي.

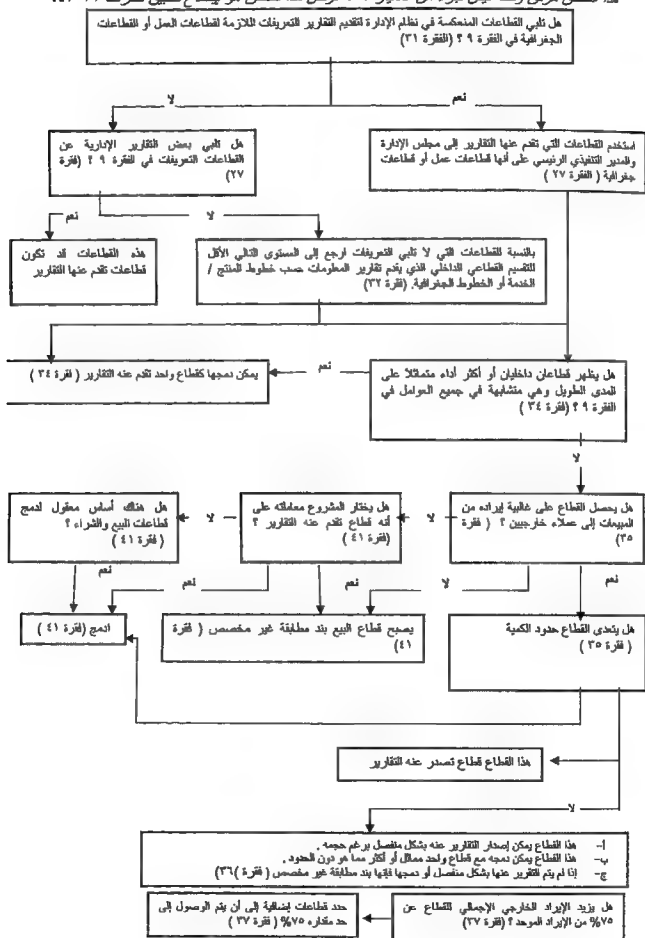
٨٣ القطاعات التي صدرت حولها التقارير في السابق التي لم تعد تحقق الحدود الكمية لا يتم تقديم التقارير عنها بشكل منفصل، فهي قد لا تحقق هذه المستويات بعد ذلك، على سبيل المثال، بسبب انخفاض الطلب أو تغيير في استراتيجية الإدارة أو لأن جزءاً من عمليات القطاع تم بيعه أو دمج مع قطاعات أخرى، وقد يكون ليضاح أسباب أن قطاعاً كانت تقدم التقارير حوله لم تعد تقدم عنه هذه التقارير مفيداً في تأكيد التوقعات فيما يتعلق بالأسواق المتغيرة والتغيرات في استراتيجيات المشروع.

تاريخ النفاذ

٨٤ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار التطبيق المبكر، وإذا طُبق مشروع هذا المعيار على البيانات التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو قبل ذلك بدلاً من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ الأصلي فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة وإذا كانت البيانات المالية تشمل معلومات مقارنة لفترات سابقة لتاريخ النفاذ أو تطبيق اختياري أبكر لهذا المعيار فإنه يطلب إعادة عرض بيانات القطاع الداخلة ضمن ذلك من أجل أن تمثل لأحكام هذا المعيار إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي، وفي هذه الحالة يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة.

ملحق أ
شجرة قرار تعريف القطاع

هذا الملحق مرفق ولكنه ليس جزء من المعيار ١٤. غرض هذا الملحق هو إيضاح تطبيق الفقرات ٣١-٤٣.



ملحق بـ

إفصاحات إيضاحية للقطاع

إن هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعيار ١٤.

يوضح الجدول والإيضاح المقدم في هذا الملحق إفصاحات للقطاع التي يتطلبها هذا المعيار لمشروع عمل متعددة الأنشطة ومتعددة الجنسيات، وهذا المثال معقد بشكل مقصود لتوضيح معظم أحكام هذا المعيار، ولأغراض الإيضاح يعرض المثال بيانات مقارنة لستينين، وبيانات القطاعات مطلوبة لكل سنة يقدم لها مجموعة كاملة من البيانات المالية.

إيضاح رقم ٤ - قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية (كافة المبالغ بالملابدين)

قطاعات العمل : لأغراض الإدارة فإن الشركة منظمة على أساس عالمي إلى ثلاثة أقسام تشغيل رئيسية - المنتجات الورقية والمنتجات المكتبية والنشر - وكل قسم يرأسه نائب أول لرئيس مجلس الإدارة، والأقسام هي الأساس الذي يوجبه تقدم الشركة معلوماتها الرئيسية بالقطاعات. ينتج قطاع المنتجات الورقية سلسلة واسعة من ورق للكتابة والنشر وورق الجرائد، ويقوم قطاع المنتجات المكتبية بتصنيع البطاقات وأغلفة الكتب وأقلام الحبر وأقلام وضع العلامات وكذلك يقوم بتوزيع المنتجات المكتبية التي تصنعها شركات أخرى، ويقوم قطاع النشر بتطوير وبيع خدمات الأوراق المسبقة والكتب المجددة ومنتجات الأقراص المضغوطة في مجالات الضرائب والقانون والمحاسبة، وتشمل العمليات الأخرى تطوير برامج الحاسب الآلي لتطبيقات العمل الخاصة بالمعلم غير التابعين وتطوير أراض محنة كانت تنتج للخشب سابقاً إلى مواقع سكنية لقضاء الإجازات، والبيانات المالية الخاصة بقطاعات العمل معروضة في الجدول أ.

القطاعات الجغرافية: بالرغم من أن أقسام الشركة الثلاثة تتم إدارتها على أساس عالمي فإنها تعمل في أربعة مناطق جغرافية في العالم، ففي المملكة المتحدة وهي للبلاد الأصلي تنتج وتبيع الشركة سلسلة واسعة من الورق والمنتجات المكتبية، إضافة إلى ذلك يتم إجراء كافة عمليات التنمية للشركة الخاصة بالنشر وبرامج الحاسب الآلي في المملكة المتحدة بالرغم من أن الورق المسبق والمجلد ومنتجات الأقراص المضغوطة يتم بيعها في المملكة المتحدة وأوروبا الغربية، وفي الإتحاد الأوروبي تقوم الشركة بتشغيل مرافق تصنيع المنتجات الورقية والمكتبية وكذلك تشغيل مكاتب مبيعات في الدول التالية: فرنسا وبلجيكا وألمانيا وهولندا، والعمليات في كندا والولايات المتحدة هي بالضرورة مملوكة ومتفقة مع تصنيع الورق وورق الجرائد الذي يباع بكامله في هذين البلدين ومعظم لب الخشب يأتي من الأراضي التي تنتج الأخشاب المملوكة للشركة في هذين البلدين: تشمل العمليات في إندونيسيا إنتاج العجينة الورقية وتصنيع ورق للكتابة والنشر والمنتجات المكتبية، ويبيع معظمها تقريباً خارج إندونيسيا لكل من القطاعات الأخرى للشركة والمعلماء الخارجيين.

المبيعات حسب السوق: يبين الجدول التالي توزيع المبيعات الموحدة للشركة حسب السوق الجغرافي بغض النظر عن مكان إنتاج البضائع:

إيراد المبيعات حسب
السوق الجغرافي

١×٢٠	٢×٢٠	
٢٢	١٩	المملكة المتحدة
٣١	٣٠	بلدان الإتحاد الأوروبي الأخرى
٢١	٢٨	كندا والولايات المتحدة
٢	٦	المكسيك وأمريكا الجنوبية
١٤	١٨	جنوب شرق آسيا (اليابان وتايوان بشكل رئيسي)
٩٠	١٠١	

الأصول والإضافات إلى الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب المنطقة الجغرافية: يبين الجدول التالي المبلغ المرحل لأصول القطاعات والإضافات على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب المنطقة الجغرافية التي توجد فيها الأصول :

الإضافات إلى الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة		المبلغ المرحل لأصول القطاع		
١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	
٥	٨	٧٨	٧٢	المملكة المتحدة
٤	٥	٣٧	٤٧	بلدان الاتحاد الأوروبي الأخرى
٣	٤	٢٠	٣٤	كندا والولايات المتحدة
٦	٧	٢٠	٢٢	إندونيسيا
١٨	٢٤	١٥٥	١٧٥	

إيراد ومصروف القطاع: في بلجيكا يتم تصنيع المنتجات الورقية والمكتبية في مرافق مشتركة ويقوم ببيعها مجموعة مبيعات مشتركة، ويتم تخصيص الإيرادات والمصروفات المشتركة لقطاعي العمل، ويعزى كل إيراد ومصروف القطاع بشكل مباشر للقطاعات.

أصول وإلتزامات القطاع: تشمل أصول القطاع كافة الأصول التشغيلية التي يستخدمها القطاع، وتتكون بشكل رئيسي من النقد التشغيلي والذمم للمدينة والمخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات مخصصاً منها المسموحات والمخصصات، وبينما يمكن أن تعزى معظم هذه الأصول بشكل مباشر للقطاعات الفردية فإنه يتم تخصيص المبلغ المسجل لأصول معينة مستخدمة بشكل مشترك من قبل قطاعين أو أكثر للقطاعات على أساس معقول، وتشمل أصول القطاع كافة إلتزامات التشغيلية، وتتكون بشكل رئيسي من الحسبات والأجور والاضرائب المستحقة للدفع حالياً والإلتزامات المستحقة، ولا تشمل أصول وإلتزامات القطاع ضرائب الدخل المؤجلة.

التحويلات بين القطاعات: يشمل إيراد القطاع ومصروفات القطاع ونتيجة القطاع لتحويلات بين قطاعات العمل وبين القطاعات الجغرافية، ويتم محاسبة هذه التحويلات حسب الأسعار التنافسية للسوق محملة على العملاء غير التابعين باللمبة للبضائع المعقولة، ويتم حذف هذه التحويلات عند التوحيد.

البند غير العادي: تأثرت مبيعات المنتجات المكتبية للعملاء الخارجيين بشكل عكسي في عام ٢٠٠٢ بسبب إضراب عمال النقل استغرق فترة طويلة في المملكة المتحدة مما أوقف شحنات المنتج لحوالي أربعة شهور، وتقدر للشركة أن مبيعات المنتجات المكتبية بلغت حوالي نصف ما كانت متباعدة خلاف ذلك خلال فترة الأربعة عشر شهراً.

الاستثمار في شركات زميلة الذي تتم معالجته بطريقة حقوق الملكية: تملك الشركة ٤٠% من أسهم يورو بيبير ليمتد، وهي شركة متخصصة في صنع الورق وعملياتها بشكل رئيسي في إسبانيا والمملكة المتحدة. وتتم محاسبة الاستثمار حسب طريقة حقوق الملكية، وبالرغم من أن الاستثمار وحصة الشركة في صافي ربح يورو بيبير مستثناة من أصول القطاع وإيراد القطاع فإنه يتم إظهارها بشكل منفصل مع البيانات الخاصة بقطاع المنتجات الورقية، وتملك الشركة كذلك عدة استثمارات صغيرة تتم محاسبتها حسب طريقة حقوق الملكية في كندا والولايات المتحدة للثان تختلف عملياتهما عن أي من قطاعات العمل الثلاثة.

ملحق ج ملخص الإفصاح المطلوب

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، وغرضه تلخيص الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٤٩-١٣ لكل شكل رئيسي من الأشكال الرئيسية لتقديم التقارير المحتملة حول القطاعات.

[٩ x] تشير إلى رقم الفقرة في المعيار.

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الصلاء
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة
الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (٥١٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع الأصول (٥١٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع الصلاء (٥١٩)
الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب قطاع العمل (٥١٩)	الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب موقع الأصول (٥١٩)	الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب موقع الصلاء (٥١٩)
نتيجة القطاع حسب قطاع العمل (٥٢٩)	نتيجة القطاع حسب موقع الأصول (٥٢٩)	نتيجة القطاع حسب موقع الصلاء (٥٢٩)
القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب قطاع العمل (٥٥٩)	القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب موقع الأصول (٥٥٩)	القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب موقع الصلاء (٥٥٩)
إلتزامات القطاع حسب قطاع العمل (٥٦٩)	إلتزامات القطاع حسب موقع الأصول (٥٦٩)	إلتزامات القطاع حسب موقع الصلاء (٥٦٩)
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (٥٧٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول (٥٧٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الصلاء (٥٧٩)
مصرفوف الإستهلاك والإطفاء حسب قطاع العمل (٥٨٩)	مصرفوف الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الأصول (٥٨٩)	مصرفوف الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الصلاء (٥٨٩)
المصرفوفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب قطاع العمل (٦١٩)	المصرفوفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الأصول (٦١٩)	المصرفوفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الصلاء (٦١٩)
حصة صافي الربح أو الخسارة (٦٤٩) والاستثمار (٦٦٩) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب قطاع العمل (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)	حصة صافي الربح أو الخسارة (٦٤٩) والاستثمار (٦٦٩) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب موقع الأصول (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)	حصة صافي الربح أو الخسارة (٦٤٩) والاستثمار (٦٦٩) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب قطاع العمل (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)
نسوية الإيراد والنتيجة والإلتزامات حسب قطاع العمل (٦٧٩)	نسوية الإيراد والنتيجة والإلتزامات (٦٧٩)	نسوية الإيراد والنتيجة والإلتزامات (٦٧٩)

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء
الإحصاءات الرئيسية المطلوبة	الإحصاءات الرئيسية المطلوبة	الإحصاءات الرئيسية المطلوبة
الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع العملاء (٦٩٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (٧٠٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (٧٠٩)
المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب موقع الأصول (٦٩٩)	المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب قطاع العمل (٧٠٩)	المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب قطاع العمل (٧٠٩)
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير ملموسة حسب موقع الأصول (٦٩٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير ملموسة حسب قطاع العمل (٧٠٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير ملموسة حسب قطاع العمل (٧٠٩)
	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب العملاء الجغرافيين إذا كانوا مختلفين عن موقع الأصول (٧١٩)	
		المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب موقع الأصول إذا كان مختلفاً عن موقع العملاء (٧٢٩)
		تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير ملموسة حسب موقع الأصول إذا كان مختلفاً عن موقع العملاء (٧٢٩)

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء
الإحصاءات الأخرى المطلوبة	الإحصاءات الأخرى المطلوبة	الإحصاءات الأخرى المطلوبة
الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد إيراده الخارجي عن ١٠% من إيراد المشروع إلا أنه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحولات الداخلية (٧٤٩)	الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد إيراده الخارجي عن ١٠% من إيراد المشروع إلا أنه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحولات الداخلية (٧٤٩)	الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد إيراده الخارجي عن ١٠% من إيراد المشروع إلا أنه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحولات الداخلية (٧٤٩)
أسس تسعير للتحولات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (٧٥٩)	أسس تسعير للتحولات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (٧٥٩)	أسس تسعير للتحولات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (٧٥٩)
التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (٧٦٩)	التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (٧٦٩)	التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (٧٦٩)
أنواع المنتجات والخدمات أوكل قطاع عمل (٨١٩)	أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (٨١٩)	أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (٨١٩)
تركيب كل قطاع جغرافي (٨١)	تركيب كل قطاع جغرافي (٨١٩)	تركيب كل قطاع جغرافي (٨١٩)

معار المحاسبة الدولي ١٦

الممتلكات والمصانع والمعدات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ * إبتكشاف وتقييم الموارد
المعدنية الذي تم إصداره بتاريخ ٩ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

للتقررات
مقدمة ١ - مقدمة ١٥

	المقدمة
	معيار المحاسبة الدولي ١٦
	الممتلكات والمصانع والمعدات
١	الهدف
٥ - ٢	النطاق
٦	تعريفات
١٤ - ٧	الإعتراف
١١	التكلفة الأولية
١٤ - ١٢	التكلفة اللاحقة
٢٨ - ١٥	القياس عند الإعتراف
٢٢ - ١٦	مكونات التكلفة
٢٨ - ٢٣	قياس التكلفة
٦٦ - ٢٩	القياس بعد الإعتراف
٣٠	نمذج لتكلفة
٤٢ - ٣١	نموذج إعادة التقييم
٦٢ - ٤٣	الإستهلاك
٥٩ - ٥٠	المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك
٦٢ - ٦٠	طريقة الإستهلاك
٦٣	إنخفاض القيمة
٦٦ - ٦٥	تعويض انخفاض القيمة
٧٢ - ٦٧	إلغاء الإعتراف
٧٩ - ٧٣	الإفصاح
٨٠	أحكام إنتقالية
٨١ - ٨١	تاريخ التطبيق
٨٢ - ٨٣	محب البيقات الأخرى
	الملحق:
	التعديلات على البيقات الأخرى
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" مبين في الفقرة ١-٨٣. تتسبب في جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تنبأها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ في سياق الهدف منه مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*. معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم هذه أسساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (المنقح عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. كما يحل المعيار محل التفسيرات التالية:

- التفسير ٦ تكاليف تعديل البرامج القائمة
- التفسير ١٤ الممتلكات والمصانع والمعدات - التعويض عن انخفاض القيمة أو خسارة البنود
- التفسير ٢٣ الممتلكات والمصانع والمعدات - تكاليف المعاينة أو الفحص الرئيسية.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإبخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنشادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض القضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ في إجراء مراجعة محدودة لتوفير الإرشادات والتوضيحات الإضافية حول مواضيع مختارة. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي إنهاء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

النطاق

مقدمة ٥ يوضح المعيار أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ هذا المعيار على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو المحافظة على (أ) الأصول البيولوجية (ب) والحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة للماتلة.

الإعتراف - التكاليف اللاحقة

مقدمة ٦ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف العام بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكديدها. وتشمل تلك التكاليف التكاليف المنكبة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المنكبة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها. واحتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على مبدئين للإعتراف. وقد قامت المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف الثاني على التكاليف اللاحقة.

القياس عند الإعراف - تكاليف تفكيك الأصول وإزالتها واستردادها

مقدمة ٧ تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات تكاليف تفكيكه أو إزالته أو استرداده والذي تتحمل المنشأة التزامه نتيجة تركيب البند. كما تتضمن تكلفته أيضا تكاليف تفكيكه أو إزالته أو استرداده والذي تتحمل المنشأة التزامه نتيجة استخدامه خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج مخزونات خلال تلك الفترة. وقد تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضمن نطاقه فقط التكاليف التي يتم تكديدها نتيجة تركيب البند.

القياس عند الإعراف - معاملات تبادل الأصول

مقدمة ٨ يطلب من المنشأة أن تقوم بقياس أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا كانت معاملة التبادل تنقتر إلى الجوهر التجاري. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، تقيس المنشأة الأصل المشتري بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة.

القياس بعد الإعراف - نموذج التقييم

مقدمة ٩ إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، يمكن للمنشأة تسجيل كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بفترة معينة بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، وهي القيمة العادلة للبيود لسي تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي استهلاك تراكمي لاحق وخسائر انخفاض للقيمة المتراكمة. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يعتمد استخدام المبلغ الذي تم إعادة تقييمه على ما إذا كانت القيم العادلة قابلة للتقريب بشكل موثوق.

الإستهلاك - وحدة القياس

مقدمة ١٠ يطلب من المنشأة تحديد تكلفة الإستهلاك بشكل منفصل لكل جزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم توضح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ هذا المتطلب بشكل واضح.

الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك

مقدمة ١١ يطلب من المنشأة قياس القيمة المتبقية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه المبلغ الذي تقدر أنها ستستلمه حاليا مقابل الأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ما إذا كانت القيمة المتبقية هي عبارة عن هذا المبلغ أو المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في المستقبل في التاريخ الفعلي لمحسب الأصل من الخدمة، بما في ذلك آثار التضخم.

مقدمة ١٢ يطلب من المنشأة أن تبدأ بإستهلاك أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون متوفر للإستخدام وأن تستمر في إستهلاكه حتى يتم إلغاء الإعتراف به، حتى إذا كان البند في تلك الفترة غير مستخدم. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ متى بدأ إستهلاك البند لكنها حددت أن المنشأة ينبغي أن تتوقف عن إستهلاك البند الذي سحبه من الإستخدام الفعّال وكانت تحتفظ به للتصرف.

إلغاء الإعتراف - تاريخ إلغاء الإعتراف

مقدمة ١٣ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الذي تتصرف به في التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير بيع السلع الورود في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد". ولم تقض النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ من المنشأة استخدام تلك المعايير لتحديد التاريخ الذي قامت فيه بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للبند المتصرف به من الممتلكات والمصانع والمعدات.

مقدمة ١٤ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لجزء معين من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا تم استبدال ذلك الجزء وقامت المنشأة بتضمين تكلفة الاستبدال في المبلغ المسجل للبند. ولم يتم في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ توسيع مبدأ إلغاء الإعتراف ليشمل هذه الأجزاء، بل أعاق مبدأ الإعتراف الخاص به للنفقات اللاحقة بشكل فعال تضمين تكلفة الاستبدال في المبلغ المسجل للبند.

إلغاء الإعتراف - تصنيف الربح

مقدمة ١٥ لا يمكن للمنشأة أن تصنف كإيراد الربح الذي تحققه من التصرف بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تحو النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على هذا النص.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبلغها المسجلة وتكاليف الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها.

النطاق

٢ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

٣ لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة كممتلكات معدة للبيع، بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥" الأصول غير المتداولة المعدة للبيع، وعمليات الخصم؛
- (ب) الأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛
- (ج) الاعتراف بموجودات الاستكشاف والتقييم وقياسها (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعدنية؛ أو
- (د) حقوق المعادن، واستكشاف واستخراج المعادن، والبتترول، والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.

على كل حال، يطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول المذكورة في (ب) - (د).

٤ يمكن أن تقتضي المعايير الأخرى الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أساس منهج مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" من المنشأة تقييم إعترافها ببند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافآت. إلا أنه في هذه الحالات يتم تحديد جوانب أخرى من المعاملة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الإستهلاك، وفقاً لهذا المعيار.

٥ يطبق المشروع هذا المعيار على ممتلكاته التي نشأت أو طورت لإستخدامها مستقبلاً كممتلكات إستثمارية. لكن ليس بعد تعريف "الإستثمارات العقارية" في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية". عندما ينتهي الإنشاء أو التطوير، يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٤٠. معيار المحاسبة الدولي ٤١ أيضاً يطبق على الإستثمارات العقارية الموجودة والتي تم إعادة تطويرها ليُسَـمَر في إستخدامها مستقبلاً كإستثمارات عقارية. تستخدم منشأة نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. كما يجب أن تستخدم نموذج التكلفة في هذا المعيار.

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

المبلغ المرحل هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك متراكم واية خسائر التخفيض في قيمته.

التكلفة هي مبلغ النقدية أو ما يعادل نقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شراؤه أو إنشائه. حيثما كان ذلك منطبقاً، المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل عندما يتم الاعتراف به بشكل أولي وفقاً للمتطلبات المحددة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٢ *الرفع على أساس الأسهم*.

القيمة القابلة للاستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصاً قيمة الخردة .

الإستهلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتخفيضات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوءها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تكبدها عند تسوية الالتزام.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

خسارة تخفيض القيمة هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الممتلكات والمصنوع والمعدات هي أصول ملموسة:

(أ) يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية؛ و

(ب) من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ القابل للإسترداد صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.

القيمة المتبقية للأصل هو المبلغ المقرر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل، بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

الحياة الإنتاجية هي إما:

(أ) الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو للوحدات الممثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

الإعتراف

- ٧ يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:
- (أ) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تنكفي من الأصل إلى المشروع؛ و
- (ب) يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية.
- ٨ يتم عادة تسجيل قطع الغيار ومعدات الترخيم كمخزون ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة على أنها ممتلكة. إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية تعد من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة، وعلى نحو مماثل، إذا كان يمكن استخدام قطع الغيار ومعدات الترخيم فقط فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه تتم محاسبته كممتلكات ومشتات ومعدات.
- ٩ لا يوضح هذا المعيار وحدة قياس الإعتراف، أي ما يشكل بند الممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك فإن إصدار الأحكام مطلوباً في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف المحددة للمنشأة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير ذات الأهمية بشكل فردي مثل القوالب والألواح، وتطبيق المعايير على التهمة الإجمالية.
- ١٠ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها ومشتاتها ومعدات في الوقت الذي يتم فيه تكديدها. وتشمل هذه التكاليف على التكاليف المكتوبة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وتكاليف المكتوبة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها.

التكلفة الأولية

- ١١ يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للإعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو لم يتم تملكها. ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للاسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة. على سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل معالجة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وهنا فإن تحسينات المصانع ذات العلاقة يعترف بها كأصل إلى الحد القابل للاسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية. غير أن القيمة المسجلة للفائدة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص انخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

التكلفة اللاحقة

- ١٢ بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ٧، لا تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكاليف الترخيم اليومي على البلاد. إن تكاليف الترخيم اليومي هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمالة والبنود القابلة للاستهلاك، ويمكن أن تشمل على تكلفة الأجزاء

الصغيرة. غالباً ما يوصف الغرض من هذه التفتتات على أنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٣ قد تتطلب أجزاء بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم استبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، قد يتطلب قرن ما إعادة تبطين بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرات مثل المقاعد والمطابخ استبدالها عدة مرات خلال فترة حياة هيكل الطائرة. يمكن أيضاً شراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات للتقليل من عمليات الاستبدال، مثل استبدال الجدران الداخلية للمبنى أو للقيام باستبدال غير متكرر. وبموجب مبدأ الإعراف الوارد في الفقرة ٧، تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير الإعراف. ويتم وفقاً لأحكام إلغاء الإعراف الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات ٦٧-٧٢) إلغاء الإعراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها.

١٤ قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل بند الممتلكات والمصانع والمعدات (على سبيل المثال طائرة ما) أداء معايير رئيسية منتظمة للنواصص بغض النظر عما إذا يتم استبدال أجزاء البند. وعندما يتم أداء كل معايير رئيسية، يتم الإعراف بتكلفتها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه استبدال إذا تمت تلبية معايير الإعراف. ويتم إلغاء الإعراف بأي مبلغ مسجل متبقى من تكلفة المعايير السابقة (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). ويحدث هذا بغض النظر عما إذا تم تحديد تكلفة المعايير السابقة في المعاملة التي تم فيها شراء أو إنشاء البند. وعند الضرورة، يمكن استخدام التكلفة المقررة للمعايير المستقبلية كمؤشر على ما كتبت عليه تكلفة عنصر المعايير القائمة عندما تم شراء أو إنشاء المعيار.

القياس عند الإعراف

١٥ يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للإعراف به كاصل مبدئياً على أساس التكلفة.

مكونات التكلفة

١٦ تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من:

- (أ) سعر شراؤه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والخصم.
- (ب) أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزاً للاستخدام المقصود، كما قررت الإدارة.
- (ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه، الذي تتكبد المنشأة التزامه إما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

- ١٧ من أمثلة للتكاليف المباشرة للأصل:
- (أ) تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩ "منافع الموظفين") ناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك بند من الممتلكات، والمصانع والمعدات؛
- (ب) تكلفة إعداد الموقع؛
- (ج) تكاليف الاستلام والمناولة الأولية؛
- (د) تكاليف التحميل للتركيب؛
- (هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد لقطع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار المعدات)؛ و
- (و) التكاليف المهنية.
- ١٨ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع الذي يوجد فيه البند الذي يتم تكديدها خلال فترة محددة نتيجة استخدام البند لإنتاج المخزونات خلال تلك الفترة. ويتم الاعتراف بالتزامات التكاليف التي يتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويتم قياسها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة".
- ١٩ فيما يلي أمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:
- (أ) تكاليف الإنتاج مرافق جديدة؛
- (ب) تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية)؛
- (ج) تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و
- (د) تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.
- ٢٠ يتوقف الاعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في استخدام أو إعادة توزيع البند لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك البند. على سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف التالية في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات:
- (أ) التكاليف التي يتم تكديدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة البند للقدار على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة لئلا يتم استخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛
- (ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكديدها في حين يزداد الطلب على مخرجات البند؛ و
- (ج) تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

٢١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللذين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. على سبيل المثال، يمكن الحصول على الدخل من خلال استخدام موقع المبني كموقف للسيارات حتى يتم البدء بالإنشاء. وحيث أن العمليات العرضية لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللذين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة، يتم الاعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة للعمليات العرضية في حساب الربح أو الخسارة ويتم تضمينها في تصنيفاتها من الدخل والمصروف.

٢٢ تحدد تكلفة الأصل الذي يبينه المشروع باستخدام نفس المبادئ للأصل المشتري، وإذا كان المشروع يصنع أصولاً مشابهة للبيع في سياق أعماله العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون"). لذلك يجب استبعاد أية أرباح داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني دخلها المبالغ غير العادية من تلف المواد أو الأجور أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض"، الشروط الواجب توافرها قبل الاعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

قياس التكلفة

٢٣ تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المقابل في تاريخ الاعتراف. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الإئتمان العادية، يتم الاعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الإئتمان ما لم يتم الاعتراف بهذه الفائدة في المبلغ المسجل للبند وفقاً للمعاملة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٤ يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. يشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بأخر، لكنها تنطبق أيضاً على جميع عمليات التبادل الموصوفة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري (ب) تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق. ويتم قياس البند المشتري بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة مباشرة إلغاء الاعتراف بالأصول المتنازل عنها. وإذا لم يتم قياس البند المشتري بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها.

٢٥ تحدد المنشأة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:

- (أ) إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛ أو

- (ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل، و
(ج) إذا كان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

لفرض تحديد ما إذا كانت معاملة للتبادل ذات جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة للتحقق النقدية ما بعد الضريبة. يمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى القيام بصلاحيات مفصلة.

٢٦ تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) لم يكن التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ذو أهمية لذلك الأصل أو (ب) كان من الممكن بشكل معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن المدى واستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندها يمكن استخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً.

٢٧ يتم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقد الإيجار" تحديد تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المحفوظ به من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي.

٢٨ يمكن تخفيض المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عن طريق المنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

القياس بعد الاعتراف

٢٩ تختار المنشأة إما نموذج التكلفة الولد في الفقرة ٣٠ أو نموذج إعادة التقييم الولد في الفقرة ٣١ كمسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات.

نماذج التكلفة

٣٠ بعد الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحاً منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متركمة لانخفاض القيمة.

نموذج إعادة التقييم

٣١ بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متركمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

٣٢ إن القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتقييم. وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للممتلكات والمصانع والمعدات أو لأنها نادراً ما تباع، إلا كجزء من المشروع المستمر، فإنها تقيم بالقيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك. أن القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات هي عادة قيمتها السوقية التي يتم تحديدها من خلال التقييم.

٣٣ إذا لم يكن هناك دليل مرتكز على السوق خاص بالقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات وكان نادراً ما يتم بيع البند، باستثناء بيعه كجزء من مؤسسة عمل مستمرة، قد تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام النخل أو منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة.

٣٤ إن تكرار إعادة التقييم تعتمد على مدى التغيير في القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها. فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فإن الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى. وربما تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات جوهرية وسريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنوياً. ولكن لا يلزم مثل هذه التكرار في إعادة التقييم بالنسبة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمها العادلة، بل قد تكفي إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فإن أي استهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:

(أ) يعاد لحسابه بما يتناسب مع التغيير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعدل لتقييمه. تستخدم هذه الطريقة غالباً عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الاستبدال بعد الاستهلاك.

(ب) يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل للمعاد تقييمه، على سبيل المثال، تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية.

إن مبلغ التعديل الناشئ عن إعادة الإحتساب أو الإلغاء لمجمع الإستهلاك بشكل جزءاً من الزيادة أو النقصان في المبلغ المرحل والذي سيتم معالجته بموجب الفقرتين ٣٩ و ٤٠.

٣٦ عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.

٣٧ يمثل الصنف من الممتلكات والمصانع والمعدات مجموعة الأصول المتشابهة في الطبيعة والإستخدام في أعمال المشروع. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

- (أ) الأراضي؛
- (ب) الأراضي والمباني؛
- (ج) المعدات؛
- (د) السفن؛
- (هـ) الطائرات؛
- (و) محركات لنوات النقل؛
- (ز) الأثاث والتركيبات؛ و
- (ح) المعدات المكتبية.

٣٨ يعاد تقييم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في صنف واحد معاً من أجل تجنب إعادة التقييم الإنتقائية للأصول وإظهار مبالغ مختلفة من التكاليف والقيم بتاريخ مختلفة في البيانات المالية. ولكن يمكن أن يعاد تقييم صنف من الأصول بشكل متدرج شريطة إتهام إعادة التقييم للصنف خلال فترة قصيرة من الزمن وأن تجري إعادة التقييم باستمرار.

٣٩ عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لإعادة التقييم، يجب أن تُضاف الزيادة إلى حقوق المالكين تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الإقرار بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصرف سابقاً نتيجة لانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.

٤٠ عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الإقرار بالتخفيض كمصرف. ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتطابق به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحفوظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

٤١ يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض، حيث يتحقق الفائض كاملاً عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه. ولكن جزءاً من الفائض يمكن أن يتحقق مع استخدام المشروع للأصل، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الإستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل والإستهلاك بناء على كلفة الأصل الأساسية. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

٤٢ تعالج للتأثيرات على ضرائب الدخل من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، ان وجدت، بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الإستهلاك

٤٣ يتم بشكل منفصل إستهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٤٤ تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، قد يكون من الملائم إستهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواء كانت مملوكة أو خاضعة لعقد إيجار تمويلي.

٤٥ قد يكون لجزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإستهلاك لجزء هام آخر من نفس البند. ويمكن تجميع هذه الأجزاء في تحديد تكلفة الإستهلاك.

٤٦ إلى الحد الذي تستهلك فيه المنشأة بشكل منفصل بعض أجزاء بند الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها تستهلك أيضاً بشكل منفصل ما يتبقى من هذا البند. ويتكون هذا الباقي من أجزاء البند التي لا تعد ذات أهمية بشكل مفرد. وإذا كان لدى المنشأة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء، قد تكون أساليب التقدير التقريبي ضرورية لإستهلاك الباقي بطريقة تمثل بصدق نمط الإستهلاك و/ أو للعمر الإنتاجي لأجزائه.

٤٧ قد تختار المنشأة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليس لها تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٤٨ يتم الإقرار بتكلفة الإستهلاك لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المعمول لأصل آخر.

٤٩ يتم عادة الاعتراف بتكلفة الإستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الإستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه الممجل. على سبيل المثال، يتم تضمين إستهلاك ورشة ومعدات التصنيع في تكاليف تحويل المخزون (نظر معيار المحاسبة الدولي ٢). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس للمعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة".

المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك

- ٥٠ يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.
- ٥١ يتم مراجعة القيمة المتبقية والسر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير (التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "المسببات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- ٥٢ يتم الاعتراف بالإستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل. إن إصلاح الأصل وصيافته لا ينفي الحاجة إلى إستهلاكه.
- ٥٣ يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد اقتطاع قيمته المتبقية. وفي الواقع، عادة ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير هامة وبالتالي غير مادية في حساب المبلغ القابل للإستهلاك.
- ٥٤ قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة إستهلاك الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض لاحقاً قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.
- ٥٥ يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفراً للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنوبها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يشمل في مجموعة التصرف المصنفة على أنه محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الاعتراف بالأصل - أيهما يأتي أولاً. لذلك، لا يتوقف الإستهلاك عندما يصبح الأصل غير مستخدم أو يتم سحبه من الإستهلاك الفعّال إلا إذا كان الأصل مستهلكاً بالكامل. إلا أنه بموجب طرق استخدام الإستهلاك يمكن أن تكون تكلفة الإستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج.
- ٥٦ يتم إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال استخدامه. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقلد والإهتراء الفني أو التجاري في حين يبقى الأصل غير مستخدم، قد ينتج عنها أحياناً تقليل المنافع الاقتصادية التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تؤخذ بين الاعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(١) الإستهلاك المتوقع للأصل. ويتم تقييم الإستهلاك بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجه المادية.

(ب) الإهلاك المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المنوبات التي يتم فيها استخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم.

(ج) للتقدم الفني أو التجاري الناتج من التغييرات أو التحسينات في الإنتاج، أو من التفسير في طلب السوق على مخرجات الأصل من المنتجات أو الخدمات.

(د) للقيود القانونية أو المشابهة على استخدام الأصل، مثل توريخ انتهاء الإجراءات ذات العلاقة.

٥٧ يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل فيما يتعلق بفائدة الأصل المتوقعة بالنسبة المنشأة. وقد تطوي سياسة إدارة الأصول الخاصة بالمنشأة على التصرف بالأصول بعد وقت محدد أو بعد إهلاك جزء محدد من المنافع الاقتصادية المجمدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي. كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءً على خبرة المنشأة مع أصول مماثلة.

٥٨ تعتبر الأراضي والمباني أصولاً قابلة للفصل ويتم محاسبتهما بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معاً. مع وجود بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم إهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولاً قابلة للإهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغه للقابل للإهلاك.

٥٩ إذا كانت تكلفة الأرض تشمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته واسترداده، فإنه يتم إهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.

طريقة الإهلاك

٦٠ تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة للنمط الذي يتوقع فيه إهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.

٦١ تتم مراجعة طريقة الإهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجمدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٨.

٦٢ يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الإهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. ويؤدي الإهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع.

وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل. ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

إنخفاض القيمة

٦٣ لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". ويفسر ذلك للمعيار كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبلغ المسجل لأصولها وكيفية تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

٦٤ [تم إلغاؤها]

تعويض انخفاض القيمة

٦٥ ينبغي تضمين التعويض من الأطراف الثالثة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فُتنت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.

٦٦ إن انخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الاستبدال عبارة عن أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتهما بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف بانخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٣٦

(ب) يتم وفقا لهذا المعيار تحديد إلغاء الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات المسحوبة من الخدمة أو المتصرف بها؛

(ج) يتم تضمين التعويض من أطراف ثالثة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فُتنت أو تم التنازل عنها في تحديد الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقا للقبض؛ و

(د) يتم وفقا لهذا المعيار تحديد تكلفة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كبند مستبدلة.

إلغاء الإعتراف

٦٧ يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) عند التصرف به؛ أو

(ب) عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به.

٦٨ ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالبند (إلا إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ١٧ خلاف ذلك فيما يتعلق بإلبيع وإعادة الإستئجار). ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات.

- ٦٩ يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" للإعتراف بالإيرادات من بيع السلع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على التصرف من خلال البيع وإعادة الإستجار.
- ٧٠ إذا قامت المنشأة، بموجب مبدأ الإعتراف الولد في الفقرة ٧، بالإعتراف بالمبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من البند، عندها تقوم بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم إستهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للمنشأة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها استخدام تكلفة الاستبدال ك مؤشر على ما كلفت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه.
- ٧١ يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد التصرف، إن وجدت، والمبلغ المسجل للبند.
- ٧٢ يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للبند، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ مما يعكس المردود الفعال على المبلغ مستحق القبض.

الإفصاح

- ٧٣ يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:
- (أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛
 - (ب) طرق الإستهلاك المستخدمة؛
 - (ج) الحياة الإنتاجية أو مددات الإستهلاك المستخدمة؛
 - (د) إجمالي المبلغ المرحل والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خصائر تخفيض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛ و
 - (هـ) التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهراً :
- (١) الإضافات؛
 - (٢) أصول مصنفة كصول للبيع أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو ترتيبات أخرى؛
 - (٣) التملك من خلال اندماج الأعمال؛
 - (٤) الزيادات أو التخفيضات خلال الفترة الناتجة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٣١، ٣٩ و ٤٠ ومن خصائر التخفيض القيمة للمعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

- (٥) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة لإستيعادات؛
- (٦) خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
- (٧) الإستهلاك؛
- (٨) صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة معدة التقارير؛ و
- (٩) التغيرات الأخرى.

٧٤ يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي :

- (أ) طريقة ومبلغ القويود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للإلتزامات؛
- (ب) مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في مبالغ إنشائه.
- (ج) مبلغ التعهدات التعاقدية لإمتلاك الممتلكات أو المصانع أو المعدات؛
- (هـ) إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في متن بيان الدخل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها، المشمول في حساب الربح أو الخسارة.

- ٧٥ إن اختيار طريقة الإستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والإجتهد. لذلك فإن الإفصاح عن الطرق المتبعة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإستهلاك يزداد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة المياسات المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء مقارنات مع المصانع الأخرى. ولأسباب مشابهة فإن من الضروري الإفصاح عن:
- (أ) الإستهلاك، بينما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة كجزء من تكلفة أصل آخر، خلال الفترة؛ و
- (ب) الإستهلاك المتركم في نهاية الفترة.

- ٧٦ يفصح للمشروع عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الجارية أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص:

- (أ) قيم الخردة؛
- (ب) التكاليف المقدرة لتكثيف وإزالة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وترميم المواقع؛
- (ج) الأعمار الإنتاجية؛ و
- (د) طريقة الإستهلاك.

٧٧ عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة للتقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

- (أ) تاريخ تنفيذ إعادة التقييم؛
- (ب) ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل؛
- (ج) الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول؛
- (د) الحد الذي تم فيه تحديد القيم العادلة للبنود بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أو تم تقييمها باستخدام أساليب تقييم أخرى؛
- (هـ) القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في البيانات المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب معالجة نقطة المرجعية في الفترة ٢٨؛ و
- (و) فاقض إعادة التقييم مينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

٧٨ يقوم المشروع بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " انخفاض قيمة الأصول" بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة ٧٣(أ) (٤) إلى (٦).

٧٩ كذلك تلمي المعلومات التالية حاجلت مستخمي البيانات المالية:

- (أ) القيمة للمرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً؛
 - (ب) المبلغ الإجمالي للمرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الاستخدام؛
 - (ج) المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها؛ و
 - (د) في حال استخدام طريقة معالجة نقطة المرجعية، القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.
- أيضاً، المشاريع تشجع على إظهار هذه للبيانات.

أحكام إنتقالية

٨٠ من متطلبات الفقرة ٢٤-٢٦ بموجب القياس الأولي لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات المكتسبة في عمليات استبدال الأصول يجب الإفصاح عنها مسبقاً فقط في العمليات المستقبلية.

تاريخ التطبيق

٨١ ستطبق المنشأة هذا المعيار على للبيانات المالية السنوية التي تغطي للفترة التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع على للتطبيق الأكر، وإذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي للفترة التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ فإنه يجب على للمشروع الإفصاح عن هذه للحقيقة.

١٨١ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٣ للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكتشاف وتقييم الموارد المعنية لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأبر.

سحب البيانات الأخرى

٨٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (المعدل في ١٩٩٨)

٨٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) التفسير - ٦ " تكاليف تعديل البرامج الحالية"؛

(ب) التفسير - ١٤ " الممتلكات والمصانع والمعدات" تعويض انخفاض قيمة البند أو خسارتها؛ و

(ج) التفسير - ٢٣ " الممتلكات والمصانع والمعدات - تكاليف الفحص والتصليح الرئيسية.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفرات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا كانت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصالح والمعدات" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي يارث	
هانز - جورج برونز	
أنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
ولرن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل لومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوغري ولتينغتون	
نكتسومي يامادا	

المحتويات

الفقرات

أساس الإستهلاكات حول

معيير المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات "

إستهناج ١- ٣	المقدمة
إستهناج ٤	النطاق
إستهناج ٥- ١٢	الإعتراف
إستهناج ١٣- ٢٤	القياس عند الإعتراف
إستهناج ١٣- ١٦	تكاليف تفكيك الأصول وإزالته وإستعادته
إستهناج ١٧- ٢٤	معاملات تبادل الأصل
إستهناج ٢٥- ٣٣	القياس بعد الإعتراف
إستهناج ٢٥	نموذج إعادة التقييم
إستهناج ٢٦- ٢٧	الإستهلاك - وحدة القياس
إستهناج ٢٨- ٢٩	الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك
إستهناج ٣٠- ٣٢	الإستهلاك - فترة الإستهلاك
إستهناج ٣٣	الإستهلاك - نموذج الإستهلاك
إستهناج ٣٤	إلغاء الإعتراف
إستهناج ٣٤	تاريخ إلغاء الإعتراف
إستهناج ٣٥	تصنيف الأرباح
إستهناج ٣٦	الأحكام الإنتقالية
إستهناج ٣٧	ملخص للتغيرات من مسودة العرض

أساس الإستنتاجات حول

معيير المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيير المحاسبة الدولي ١٦، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيير المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيير المحاسبة الدولي ١٦. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسويات والانتقادات التي أثرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والمتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحديثات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بطوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة للممتلكات والمصانع والمعدات الذي نص عليه معيير المحاسبة الدولي ١٦، لا ينقلش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيير المحاسبة الدولي ١٦ التي لم يعد المجلس للنظر فيها.

النطاق

إستنتاج ٤ وضع المجلس أن متطلبات معيير المحاسبة الدولي ١٦ تطبق على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لتطوير أو المحافظة على (أ) الأصول البيولوجية (ب) الحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة. ولاحظ المجلس أن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لهذه الأغراض تملك نفس خصائص بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الأخرى.

الإعتراف

إستنتاج ٥ عند دراسة للتحسينات المحتملة على النسخة السابقة من معيير المحاسبة الدولي ١٦، قام المجلس بمراجعة مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة الخاص به لمببين. الأول، لم يتمش مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة مع مبدأ الإعتراف بالأصول للورد في الإطار. ثانياً، لاحظ المجلس الصعوبات على الصعيد العملي عند التمييز الذي تقتضاه بين النفقات التي تحفظ على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وتلك التي تعززه. ويبدو أن بعض النفقات تقوم بكل الوظائفيتين.

استنتاج ٦ قرر المجلس أخيراً أنه لا حاجة إلى مبدأ الإعتراف المنفصل بالنفقات اللاحقة. ونتيجة لذلك، ستقوم المنشأة بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات للأخصة بها بموجب مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وإذا تم الإعتراف بتكلفة استبدال جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات في المبلغ المسجل للأصل، عندها تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لما تم استبداله لتجنب تسجيل كل من الاستبدال والجزء المستبدل كملسول. ويحدث إلغاء الإعتراف هذا سواء كان ما تم استبداله جزءاً من البند الذي تقوم المنشأة باستهلاكه بشكل منفصل أو لم يكن.

استنتاج ٧ لم يتم التوصل بسهولة إلى قرار المجلس حول كيفية التعامل مع مبادئ الإعتراف. وفي مسودة العرض، اقترح المجلس أن يتم في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ تضمين فقط الإعتراف بالنفقات اللاحقة التي تعد استبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. وكذلك اقترح المجلس في مسودة العرض تعديل مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة لتمييز بوضوح لكثير النفقات الذي يستمر تطبيقه عليها.

استنتاج ٨ وافق المجابون على مسودة العرض أنه من الملائم أن يغطي مبدأ الإعتراف العام للنفقات اللاحقة التي كانت تعد استبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي قامت المنشأة باستهلاكها بشكل منفصل. إلا أن المجابيين ناقشوا، في حين وافق المجلس، بأن المبدأ الثاني المعدل لم يكن أكثر وضوحاً لأنه يؤدي إلى أن تعترف المنشأة في المبلغ المسجل للأصل بتلك النفقات التي يمكن اعتبارها بشكل شائع أنها تتعلق بعمليات "الإصلاح والصيانة" ومن ثم تستهلك النفقات اللاحقة التي تم تكديدها للتخديم اليومي على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تكن تلك النتيجة عبارة عن نية المجلس.

استنتاج ٩ توصل المجلس في مدلولاته لمسودة العرض إلى أنه لا يستطيع الاحتفاظ بالمبدأ المعدل المقترح للإعتراف بالنفقات اللاحقة. وتوصل كذلك إلى أنه لا يستطيع الرجوع إلى مبدأ النفقات اللاحقة الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لأنه لو قام بذلك لما تم تحسين أي شيء ولما تم حل مشكلة الإطار وتناول قضايا للممارسة.

استنتاج ١٠ استخلص المجلس أنه كان من الأفضل لكافة النفقات اللاحقة أن يتم تطبيقها في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. ولهذا الحل للمميزات التالية:

- (أ) يمتدنى استخدام مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ مع الإطار.
- (ب) يعد استخدام مبدأ اعتراف واحد منهجاً مباشراً.
- (ج) يؤدي الاحتفاظ بمبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ودمجه مع مبدأ إلغاء الإعتراف إلى بيانات مالية تعكس ما يحدث، أي كلا من تكلف الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال المنشأة واقتصاديات الشراء وصيانة التصريف.
- (د) يعزز استخدام مبدأ اعتراف واحد مدى الإنسجام. ومع وجود مبدلين لا يتم تحقيق الإنسجام إلا إذا كان واضحاً متى ينبغي تطبيق كل منهما. ولأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يتناول ما يشكل "بند" الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه لم يتم التأكيد على هذا الموضوع لأن البعض قد يصف تكلفة محددة على أنها التكلفة الأولية لبند جديد من الممتلكات والمصانع

والمعدات وقد يعتبرها البعض تكلفة لاحقة للبند الموجود من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

استنتاج ١١ نتيجة تضمين كافة النفقات اللاحقة بموجب مبدأ الإعراف العام الخاص بمعايير المحاسبة الدولية ١٦، قام المجلس أيضا بتضمين تلك النفقات بموجب مبدأ إلغاء الإعراف الخاص بمعايير المحاسبة الدولية ١٦. وفي مسودة العرض اقترح المجلس إلغاء الإعراف بالمبلغ المسجل لجزء من البند الذي تم استهلاكه بشكل منفصل وتم استبداله بنفقات لاحقة اعترفت المنشأة بها في المبلغ المسجل لأصل بموجب مبدأ الإعراف العام. ويوجد هذا التغيير، تخضع استبدالات أي جزء من البند التي لا يتم استهلاكها لنفس المنهج.

استنتاج ١٢ لاحظ المجلس أن بعض النفقات اللاحقة من الممتلكات والمصانع والمعدات، بالرغم من الجدل حول تكديدها في سياق السعي إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، غير مؤكدة بشكل كاف لأن يتم الإعراف بها في المبلغ المسجل لأصل ما بموجب مبدأ الإعراف العام. لذلك قرر المجلس أن يذكر في المعيار أن المنشأة تعترف في حساب الربح أو الخسارة بتكاليف الخدمة اليومية على الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكديدها.

القياس عند الإعراف

تكاليف تفكيك الأصل وإزالته واستعادته

استنتاج ١٣ نصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ١٦ أنه في قياس أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بسعر تكلفته، تقوم المنشأة بتضمين تكلفة تفكيك وإزالة ذلك البند واسترداد الموقع الذي يوجد فيه إلى الحد الذي تعترف فيه بالتزام عن تلك التكلفة. وقام المجلس كجزء من مداولاته بتقييدهم ما إذا كان يمكنه تصنيف هذه الإرشادات عن طريق تناول المسائل ذات العلاقة التي نتجت في الممارسة.

استنتاج ١٤ وتوصل المجلس إلى أن للطلاق المحدود نسبيا لمشروع التصهيلات قد ضمن تساؤل موضوع واحد. وتمثل ذلك الموضوع فيما إذا ينبغي أن تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير الأولي لتكلفة التفكيك والإزالة والإسترداد التي تتكديدها المنشأة نتيجة استخدام البند (وليس نتيجة لشراؤه). لذلك لم يتناول المجلس كيف ينبغي لمنشأة ما محاسبة: (أ) للتغييرات في حجم التقدير الأولي للإلتزام المعترف به (ب) أو آثار الزيادة أو التغيير في أسعار الفائدة على الإلتزام المعترف به (ج) أو تكلفة الإلتزامات التي لم توجبه المنشأة عند شراءها للبند، مثل التزام معين فرضه تغيير قانوني تم سنه بعد شراء الأصل.

استنتاج ١٥ لاحظ المجلس أنه سواء تم تكبد الإلتزام عند شراء البند أو خلال استخدامه، فلن طبيعته ذات الصلة وارتباطه بالأصل هما ذات الشيء. لذلك قرر المجلس أن تكلفة البند ينبغي أن تتضمن تكاليف التفكيك أو الإزالة أو الإسترداد، الذي تكبدت المنشأة التزامها نتيجة استخدام البند خلال فترة محددة بدلا من إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. وتقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" على تكاليف هذه الإلتزامات التي يتم تكديدها نتيجة استخدام البند خلال فترة محددة لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ولاحظ المجلس أن محاسبة هذه للتكاليف بشكل أولي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ٢ تؤدي إلى الإعراف بطبيعتها. علاوة على ذلك، فإن القياس بذلك

يؤدي إلى تحقيق نفس النتيجة التي يحققها تضمين هذه التكاليف كعنصر في تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، واستهلاكها خلال فترة الإنتاج المكتملة للتو، وتحديد تكلفة الإستهلاك كتكلفة لإنتاج أصل آخر (مخزون)، وفي هذه الحالة تشكل تكلفة الإستهلاك جزءاً من تكلفة ذلك الأصل الآخر.

يستنتاج ١٦ لاحظ المجلس أنه بسبب عدم تأثير أحكام القياس الأولية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بالقرار اللاحق للمنشأة تسجيل البند بموجب نموذج للتكلفة أو نموذج إعادة التقييم، ينطبق قرار المجلس على الأصول التي تسجلها المنشأة بموجب كل معالجة.

معاملات تبادل الأصل

يستنتاج ١٧ أشارت الفقرة ٢٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه إذا (أ) تم شراء أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل مماثل ذو استخدام مماثل في نفس خط الأعمال ونحو قيمة عادلة مماثلة (ب) أو إذا تم بيع بند الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل حصة حقوق ملكية في أصل مشابه، فإنه لا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة من المعاملة. وتكون تكلفة الأصل الجديد هو المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه (بدلاً من القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم لقاء الأصل الجديد).

يستنتاج ١٨ كان هذا المطلوب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ منسجماً مع وجهات النظر التالية:

- (أ) لا ينبغي الاعتراف بالأرباح من تبادلات الأصول إلا إذا كانت التبادلات تمثل ذروة عملية الربح؛
- (ب) لا تعتبر تبادلات الأصول التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلة حدثاً جوهرياً يضمن الاعتراف بالأرباح؛ و
- (ج) إن اقتضاء أو السماح بالاعتراف بالأرباح من هذه التبادلات يمكن للمنشآت من "جني" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة، إذا لم يكن للأصول أسعار سوق قابلة للملاحظة في الأسواق النشطة.

يستنتاج ١٩ أثار المنهج الموضح أعلاه مسائل حول كيفية تحديد ما إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة في طبيعتها وقيمتها. وقد قام المجلس بمراجعة هذا الموضوع ولاحظ وجهات النظر التالية:

- (أ) بموجب الإطّار، لا يعتمد الاعتراف بالدخل من تبادل الأصول على إذا ما كانت الأصول المتبادلة غير متشابهة؛
- (ب) لا يتم بالضرورة الحصول على الدخل فقط في ذروة عملية الربح، وفي بعض الحالات يكون من الاعباطي تحديد متى تصل عملية الربح إلى ذروتها؛
- (ج) بشكل عام وبموجب كل من أسس القياس بعد الاعتراف المسموح بهما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يتم تأجيل الاعتراف بالربح إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه تبادل الأصول؛ و
- (د) قد يؤدي إلغاء قياس "المبلغ المسجل القائم" للممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل أصول متشابهة إلى زيادة الإنسجام في قياس عمليات شراء الأصول.

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أن يقتضي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضرورة قياس كافة بنود الممتلكات والمصنّعات والمعدات المشتراة مقابل الأصول غير النقدية أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية بالقيمة العادلة، باستثناء ما إذا كانت معاملة التبادل تنفّر إلى الجوهر التجاري أو إذا كان لا يمكن بشكل موثوق تحديد للقيمة للعادلة لأي من الأصول المتبادلة، عندها يتمّ قياس تكلفة الأصل المشتري في التبادل بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

إستنتاج ٢١ أضاف المجلس اختبار "الجوهر التجاري" استجابة للإهتمام الذي ظهر حول الملاحظات التي استلمها حول مسودة العرض. وكان هذا الإهتمام، بموجب اقتراح المجلس، يتعلق بقياس المنشأة بالقيمة العادلة للأصل المشتري في المعاملة التي لا يكون لها جوهر تجاري، أي أنه لا يكون للمعاملة تأثير ملموس على اقتصاديات المنشأة. ووفق المجلس على أن اقتضاء تقييم للجوهر التجاري قد يساعد في التأكيد لمستخدمي البيانات المالية على أن جوهر المعاملة التي يتمّ فيها قياس الأصل المشتري بالقيمة العادلة (و غالباً ما يتم لاحقاً الإعتراف في الدخل بالربح من التصرف بالأصل المنقول) هو نفس شكلها القانوني.

إستنتاج ٢٢ استخلص المجلس أنه في تقييم ما إذا كانت المعاملة ذات جوهر تجاري، ينبغي على المنشأة حساب للقيمة الحالية للتدفقات النقدية ما بعد الضريبة التي تتوقع بشكل معقول أن تحصل عليها من جزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة. وينبغي أن يعكس معدل الخصم التقييم الحالي للمنشأة للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بتلك المعاملات بدلاً من تلك التي يقوم بها المشاركون في السوق.

إستنتاج ٢٣ قام المجلس بتضمين اختبار "القياس الموثوق" لاستخدام القيمة العادلة لقياس هذه التبادلات لتقليل المخاطرة بأن تقوم المنشآت "بجني الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة. وناقش المجلس خيار تغيير الطريقة التي يوصف فيه اختبار "القياس الموثوق" الخاص به، أخذاً بعين الاعتبار مشروعه حول تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. لاحظ المجلس أن هذه الطريقة غير لازمة لأنه يعتقد أن إرشاداته والإرشادات الواردة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تحصل نفس المعنى.

إستنتاج ٢٤ قرر المجلس الإحتفاظ في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" بمنع الإعتراف بالإيرادات من تبادلات أو مقايضات السلع أو الخدمات التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلتين. ولدى المجلس على جدول أعماله مشروعاً ينطبق بالإعتراف بالإيرادات ولا يقترح أن يقوم بأية تعديلات هامة على معيار المحاسبة الدولي ١٨ حتى يتمّ إنجاز ذلك للمشروع.

القياس بعد الإعتراف

نموذج إعادة التقييم

إستنتاج ٢٥ يشارك المجلس في أنشطة البحث مع هيئات وضع للمعايير الوطنية حول إعادة تقييم الممتلكات والمصنّعات والمعدات. ويهدف هذا البحث إلى تعزيز المقاربة الدولية بين المعايير. ومن أحد القضايا المهمة هي تحديد خاصية القياس المفضلة لمعاملات إعادة التقييم. ويمكن أن يؤدي هذا البحث إلى اقتراحات لتحديث معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإستهلاك - وحدة القياس

استنتاج ٢٦ تضمنت نقاشات المجلس حول التصنيفات المحتملة لمبدأ الإستهلاك الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ دراسة وحدة القياس التي تستخدمها المنشأة لاستهلاك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها. وما كان ذو أهمية خاصة بالنسبة للمجلس هي الحالات التي تكون فيها وحدة القياس "بند كامل" حتى لو كان من الممكن أن يتكون ذلك البند من أجزاء هامة ذات أعمار إنتاجية أو أنماط استهلاك مختلفة. ولم يعتقد المجلس أنه في هذه الحالات قد أدى استخدام المنشأة لأساليب التقدير التقريبي، مثل المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي للبند ككل، إلى استهلاك يمثل بصدق توقعات المنشأة المختلفة للأجزاء الهامة.

استنتاج ٢٧ معى المجلس إلى تصنيف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق الإقتراف في مسودة العرض إجراء تعديلات على الإرشادات الموجودة حول فصل البند إلى أجزائه والقيام فيما بعد بالتوضيح في المعيار حاجة المنشأة إلى استهلاك لية أجزاء هامة من بند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل. ومن خلال القيام بذلك، تقوم المنشأة بشكل منفصل باستهلاك ما تبقى من البند.

الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك

استنتاج ٢٨ خلال مناقشته لمبادئ الإستهلاك، أشار المجلس إلى قلقه كون للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تنص بوضوح، بموجب نموذج التكلفة، على سبب قيام المنشأة بالقطوع القيمة المتبقية للأصل من تكلفته لتحديد مبلغه القابل للإستهلاك. ويناقش البعض بأن الهدف يتعلق بالدقة، أي تخفيض مبلغ الإستهلاك ليعكس صافي تكلفة البند. ويناقش البعض الآخر أن الهدف يتعلق بالجوانب الاقتصادية، أي وقف الإستهلاك إذا توقعت المنشأة، بسبب التضخم أو غيره، أنه خلال عمرها الإنتاجي ستزيد قيمة الأصل بمبلغ يزيد عن انخفاض قيمته.

استنتاج ٢٩ قرر المجلس تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق توضيح للهدف من لقطوع القيمة المتبقية في تحديد المبلغ القابل للإستهلاك للأصل. وفي القيام بذلك، لم يتسبب المجلس بشكل كامل هدف "صافي التكلفة" أو "الجوانب الاقتصادية". وحيث أن مفهوم الإستهلاك هو أسلوب لتخصيص التكلفة، توصل المجلس إلى أن توقع المنشأة الزيادة في قيمة الأصل بسبب التضخم أو غيره لا يلغي الحاجة لاستهلاكه. لذلك قام للمجلس بتغيير تعريف القيمة المتبقية ليصبح المبلغ الذي تستطيع المنشأة قبضه مقابل الأصل في الوقت الحالي (في تاريخ الإبلاغ المالي) إذا كان الأصل في حالة لقدم والتلف المفترض أن يكون فيها عندما تتوقع المنشأة التصرف به. لذلك، فإن أي زيادة في القيمة المتبقية المتوقعة لأصل ما بسبب أحداث سابقة ستؤثر على المبلغ القابل للإستهلاك، أما التوقعات بتحديث تغييرات مستقبلية في القيمة المتبقية عدا عن آثار تلف المتوقعة فلا يكون لها مثل هذا التأثير.

الإستهلاك - فترة الإستهلاك

استنتاج ٣٠ قرر المجلس ضرورة أن يشمل العمر الإنتاجي للأصل الوقت الكامل الذي يكون فيه متوفراً للاستخدام، بغض النظر عما إذا كان خلال تلك الفترة مستخدماً أو غير مستخدم. وتحدث عادة فترات توقف استخدام الأصل إما بعد أن يتم مباشرة شراء الأصل ومباشرة قبل أن يتم التصرف به، ويكون الأصل في الحالة الأخيرة إما محتفظ به برسم البيع أو لشكل آخر من أشكال التصرف.

إستنتاج ٣١ توصّل المجلس إلى أنه سواء كان الأصل غير مستخدم أم لا فإنه من الملائم أن يتم استهلاك الأصل ذي العمر الإنتاجي المحدود حتى تعكس البيانات المالية استهلاك الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل الذي يحدث عندما يتم الاحتفاظ به. وقد ناقش المجلس المسألة ولكنه قرر عدم تناول موضوع قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع. وتوصّل المجلس إلى أن تطبيق نموذج قياس مختلف على الأصول المحتفظ بها برسم البيع - والتي يمكن أن تكون مستخدمة أو غير مستخدمة - هو مسألة مختلفة وتقع خارج نطاق مشروع التحسينات.

إستنتاج ٣٢ قام المجلس في تموز من عام ٢٠٠٣ بنشر مسودة العرض ٤ لتصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة. وتم نشر هذه المسودة كجزء من مشروع المقاربة قصير الأجل للتابع للمجلس، والذي كان نطاقه أوسع من نطاق مشروع التحسينات. وفي مسودة العرض ٤، اقترح المجلس أنه ينبغي على المنشأة تصنيف بعض من أصولها "المحتفظ بها برسم البيع" إذا تمت تلبية معايير محددة. واقترح المجلس، من بين أمور أخرى، أنه ينبغي على المنشأة التوقف عن استهلاك الأصل المصنف بهذه الطريقة، بغض النظر عما إذا كان الأصل غير مستخدم. وقد كان الأساس الذي لتركز عليه هذا الاقتراح هو أنه سيتم استرداد المبلغ المسجل للأصل المحتفظ به برسم البيع بشكل رئيسي عن طريق البيع بدلا من العمليات المستقبلية، لذلك ينبغي أن تكون محاسبة الأصل عملية تقييم وليس عملية تخصيص. وسيقرر المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦ وفقا لذلك عند صياغة مسودة العرض ٤ بشكلها النهائي.

الإستهلاك - نموذج الاستهلاك

إستنتاج ٣٣ قام المجلس بدراسة كيف ينبغي على المنشأة محاسبة للتغيير في طريقة الاستهلاك وتوصل إلى أن التغيير في طريقة الاستهلاك هو التغيير في الأسلوب المستخدم لتطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة للإعتراف بالاستهلاك، حيث يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. لذلك فإنه يعد تغييرا في التقدير المحاسبي.

إلغاء الإعتراف

تاريخ إلغاء الإعتراف

إستنتاج ٣٤ قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبدأ الإعتراف بالإيرادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات" فيما يخص مبيعات السلع على أرباحه من بيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وتضمن المتطلبات في ذلك المبدأ الصدق في تمثيل الإيرادات المعترف بها الخاصة بالمنشأة. إن مصداقية التمثيل هي أيضا الهدف المناسب لأرباح المنشأة المعترف بها. إلا أنه في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تؤدي معايير مبدأ الإعتراف بالإيرادات إلى إلغاء الإعتراف بالأصل المتصرف به بدلا من الإعتراف بالعوائد المقبوضة. ويمكن أن يؤدي تطبيق المبدأ بدلا من ذلك على الإعتراف بالعوائد إلى نتيجة أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالأرباح المؤجل. ولا تلبس الأرباح المؤجلة تعريف الالتزام بموجب الإطاري. لذلك قرر المجلس أن المنشأة لا تقوم بإلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتم تلبية المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات من بيع السلع.

تصنيف الربح

يستنتاج ٣٥ على الرغم من أن المجلس توصل إلى ضرورة قيام المنشأة بتطبيق مبدأ الإعراف بالإيرادات من بيع السلع على اعترافه بالأرباح من عمليات التصرف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات، توصل المجلس إلى أنه ينبغي أن تختلف مناهج عرض بيان الدخل. كما استنتج المجلس بأن يأخذ مستخدمو البيانات المالية بعين الاعتبار هذه الأرباح والعوائد من بيع المنشأة للسلع في سياق أنشطتها الاعتيادية بشكل مختلف في تقييمهم للنتائج الماضية للمنشأة وتقريراتهم للتدفقات النقدية المستقبلية. وهذا لأنه من المرجح أن تتكرر الإيرادات من بيع السلع في مبلغ قابلة للمقارنة بشكل أكبر من الأرباح المتكسبة من مبيعات بند الممتلكات والمصانع والمعدات. ووفقاً لذلك، توصل المجلس إلى أنه لا ينبغي على المنشأة تصنيف الأرباح من عمليات التصرف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كإيرادات.

الأحكام الإنتقالية

يستنتاج ٣٦ توصل المجلس إلى أنه من غير الممكن للمنشأة أن تحدد بأثر رجعي ما إذا كانت للمعاملة السابقة التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية ذات جوهر تجاري. وذلك لأنه لا يكون من الممكن للإدارة أن تتجنب استخدام الفهم التحليلي في التقدير بالتقديرات اللازمة لبدءاً من سوابق سابقة. وعليه، قرر المجلس أنه وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ ينبغي أن تقوم المنشأة بأخذ الجوهر التجاري بعين الاعتبار فقط في تقييم للقياس الأولي للمعاملات المستقبلية التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية.

ملخص التغييرات من مسودة العرض

يستنتاج ٣٧ فيما يلي للتغييرات الرئيسية عن لقطرلحات مسودة العرض للمعايير المنقحة:

- (أ) احتوت مسودة العرض مبدلين للإعتراف، يطبق أحدهما على النفقات اللاحقة على البند القائمة للممتلكات والمصانع والمعدات. ويتوي المعيار على مبدأ اعتراف واحد ينطبق على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء البند والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضفالة إلى البند أو استبدال جزء منه أو خدمته. وتقوم المنشأة بتطبيق مبدأ الإعراف على التكاليف الأخيرة في الوقت الذي تتكبدها فيه.
- (ب) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقيس المنشأة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشتري مقابل أصل غير نقدي بالقيمة المعادلة بغض النظر عما إذا كانت معاملة للتبادل الذي تم شراؤه فيها ذات جوهر تجاري. وبموجب المعيار، يعتبر الإقتصر إلى الجوهر التجاري سبباً وراء قيام المنشأة بقياس الأصل المشتري بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.
- (ج) وبالمقارنة مع المعيار، لم تنص مسودة العرض بنفس الوضوح على المبدأ الذي يفيد بأن المنشأة تستهلك بشكل منفصل على الأقل أجزاء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي تكون ذات تكلفة كبيرة.

(د) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقوم المنشأة بإلغاء الإعراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا اعترفت في المبلغ المسجل

للأصل بتكلفة الاستبدال بموجب مبدأ الإعراف العام. وفي المعيار، تقوم المنشأة أيضا بتطبيق هذا المنهج على استبدال جزء من البند الذي لا يتم استهلاكه بشكل منفصل.

(هـ) وفي الصياغة النهائية للمعيار، حدد المجلس للمزيد من التعديلات المترتبة الضرورية على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ومعايير المحاسبة الدولية ١٤ و ٣٤ و ٣٦ و ٣٧ و ٣٨ و ٤٠ والتفسيرات ١٣ و ٢١ و ٢٢ و ٣٢.

معيـار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

للقـرارات
مقدمة ١ - مقدمة ١٣

المقدمة

معيـار المحاسبة الدولي ١٧

"عقود الإيجار"

١	الهدف
٣ - ٧	النطاق
٦ - ٤	تعريفات
١٩ - ٧	تصنيف عقود الإيجار
٣٥ - ٢٠	عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين
٣٢ - ٢٠	عقود الإيجار التمويلية
٢٤ - ٢٠	الإعتراف الأولي
٣٢ - ٢٥	الإعتراف اللاحق
٣٥ - ٣٣	عقود الإيجار التشغيلية
٥٧ - ٣٦	عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين
٤٨ - ٣٦	عقود الإيجار التمويلية
٣٨ - ٣٦	الإعتراف الأولي
٤٨ - ٣٩	الإعتراف اللاحق
٥٧ - ٤٩	عقود الإيجار التشغيلية
٦٦ - ٥٨	عمليات البيع وإعادة الإيجار
٦٨ - ٦٧	أحكام انتقالية
٦٩	تاريخ النفاذ
٧٠	سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الملغى في ١٩٩٧)

ملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧

أساس الاستنتاجات

إرشادات التنفيذ

أمثلة توضيحية على عمليات البيع وإعادة الإيجار الناتجة من عقود الإيجار التشغيلية

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ "عقود الإيجار" مبين في الفقرة ١-٧٠ و الملحق. تتسوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معيير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "بطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (معيار المحاسبة الدولي ١٧) محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل ١٩٩٧)، ويطبق على الفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٧

مقدمة ٢ وضع مجلس معيار المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٧ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصنيفات على معيار المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتفصيصات الواردة في المعيار وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ في إجراء مراجعة محدودة لتوضيح تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني وإلغاء البدائل المحاسبية للتكاليف المباشرة الأولية في البيانات المالية للمؤجرين.

مقدمة ٤ ولأن جدول أعمال المجلس يتضمن مشروعا حول عقود الإيجار، لم يعد للمجلس دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار للمشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٧. ونفس السبب، قرر المجلس عدم تضمين التفسيرات ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي ١٧.

التغييرات الرئيسية

النطاق

مقدمة ٥ على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ " الإستثمارات العقارية " يحدد نماذج القياس التي يمكن تطبيقها على الإستثمارات العقارية المحتفظ بها، إلا أنه يقتضي استخدام منهجية محاسبة عقود الإيجار التمويلية المبينة في هذا المعيار للإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار.

التعريفات

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ٦ التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب بشكل مباشر لمفاوضة وترتيب عقد الإيجار. وقد تم تعديل تعريف سعر الفائدة الذي يتضمنه عقد الإيجار لتوضيح أن معدل الخصم هو الذي يؤدي إلى القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا وألية قيمة متبقية غير مضمونة تساوي القيمة العادلة للأصل للمؤجر إضافة إلى التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر.

بداية عقد الإيجار/ بدء مدة عقد الإيجار

مقدمة ٧ يميز هذا المعيار بين بداية عقد الإيجار (عندما يتم تصنيف عقود الإيجار) وبدء مدة عقد الإيجار (عندما يحدث الاعتراف).

الدخل التمويلي غير المكتسب/ صافي الاستثمار في عقد الإيجار

مقدمة ٨ تم تبسيط تعريف هذه المصطلحات وتم تفسيرها بوضوح أكبر لإكمال للتغييرات المرتبطة بالتكاليف المباشرة الأولية المشار إليها في الفقرات "مقدمة ١٠ - مقدمة ١٢" والتغيير في تعريف سعر الفائدة المتضمن في عقد الإيجار المشار إليه في الفقرة "مقدمة ٦".

تصنيف عقود الإيجار

مقدمة ٩ عند تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني، تركز المنشأة عادةً على عنصر الأرض والمباني بشكل منفصل. ويتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين عنصر الأرض والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص المقارنات للمؤجرة في عنصر الأرض والمباني في عقد الإيجار. ويتم عادةً تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن طريق تطبيق معايير التصنيف في المعيار.

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ١٠ يقوم المؤجرون بتضمين التكاليف المباشرة المكتوبة في التفاوض حول عقد الإيجار في القياس الأولي للنسبة المبدئية لعقد الإيجار التمويلي. ولا تطبق هذه المعالجة على المؤجرين من أصحاب المصالح أو التجار، حيث يعترف هؤلاء بتكاليف هذا النوع كمصروف عندما يتم الاعتراف بربح للبيع.

مقدمة ١١ يتم إضافة التكاليف المباشرة الأولية التي يتكبدها المؤجرون عند التفاوض حول عقد الإيجار التشغيلي إلى المبلغ المسجل للأصل المؤجر ويتم الاعتراف بها خلال مدة عقد الإيجار على نفس الأسس الذي يتم وفقاً له الاعتراف بدخل عقد الإيجار.

مقدمة ١٢ لا يسمح المعيار بأن يتم تحميل التكاليف المباشرة الأولية للمؤجرين كمصاريف عند تكبدها.

الأحكام الانتقالية

مقدمة ١٣ وكما نوقش في الفقرة ٦٨ من المعيار، يُطلب من المنشأة التي قامت سابقاً بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧) تطبيق التعديلات التي شملها هذا المعيار بأثر رجعي لكافة عقود الإيجار، أو إذا لم يتم بأثر رجعي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧)، لكافة عقود الإيجار التي أبرمتها منذ أن قامت بتطبيق ذلك المعيار للمرة الأولى.

معيار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو يبين للمستأجرين والمؤجرين للسياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقد الإيجار في علاقتهما.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

(أ) اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن، النفط الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة؛ و

(ب) اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الفلام للصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

على أنه يجب عدم تطبيق هذا المعيار على القياس من قبل:

(أ) مستأجرو الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية")؛

(ب) مؤجرو الاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية")؛

(ج) مستأجرو الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛ أو

(د) مؤجرو الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١).

٣ ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الأصول حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الأصول من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

تعريفات

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

عقد الإيجار هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يحول بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتوقعة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.

عقد الإيجار التشغيلي هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية :

(أ) عند حدوث بند طارئ بعيد الاحتمال؛

(ب) بإذن من المؤجر؛

(ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل له مع نفس المؤجر؛ أو

(د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن استمراره مؤكد بشكل معقول.

بدء عقد الإيجار هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار، في هذا التاريخ:

(أ) عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي؛ و

(ب) في حالة عقد الإيجار للتمويل، للمبلغ المعترف به في بداية عقد الإيجار كبنء محدد.

بدم مدة عقد الإيجار هو التاريخ الذي يحق للمستأجر منه ممارسة حقه في استخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الاعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الاعتراف بالوصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة من عقد الإيجار، حسبما يكون مناسباً).

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقب خلالها المستأجر لاستئجار الأصل إلى جانب أية فترات إضافية يملك المستأجر فيها الخيار بمتابعة استئجار الأصل، مع أو بدون دفعات إضافية، عندما يكون من المؤكد بشكل منطقي في بداية عقد الإيجار أن المستأجر سيقوم بممارسة الخيار.

لحد الأدنى لتفصّل عقد الإيجار هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيلقّم المؤجر بدفعها واستردادها بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به؛ أو

(ب) بالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية مضمون له من قبل أي من:

(١) المستأجر؛

(٢) طرف مرتبط بالمستأجر؛ أو

(٣) طرف ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بهذا الضمان.

على أنه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل لحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى للدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء هذا.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال أصل أو تمويلية إلتزام بين أطراف مطلعة وراعية في عملية على أساس تجاري بحت.

العمر الإقتصادي هو إما:

(أ) الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للإستعمال إقتصاديّاً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

العمر النافع هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار، دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن يستهلك المشروع المنافع الاقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة هي :

(أ) بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر، أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر، (قيمة للضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن، يصبح مستحق للدفع)؛ و

(ب) بالنسبة للمؤجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر مادياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن للمؤجر تحقيقه أو مضمونه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي:

(أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر، و

(ب) وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار ناقصاً دخل التمويل غير المكتسب.

دخل التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:

(أ) صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر، و

(ب) القيمة الحالية للبند (أ) أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لما يلي مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر (أ) الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار؛ و (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة.

سعر الفائدة الإضافي على الافتراض للمستأجر هو سعر الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو إذا كان من غير الممكن تحديد ذلك، السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لافتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة معقولة ومع ضمان مماثل.

الإيجار المحتمل هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ، ولكنه مبني على عامل عدا عن مجرد مرور الوقت (مثال ذلك النسبة المئوية للمبيعات، مقدار الاستثمار، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق).

٥ قد تتضمن اتفاقية أو التزام الإيجار نصاً معيناً لتعديل دفعات الإيجار للتغيرات في تكلفة إنشاء أو شراء الممتلكات المؤجرة أو للتغيرات في بعض المقاييس الأخرى للتكلفة أو للقيمة، مثل مستويات السعر العامة، أو في تكاليف تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر خلال الفترة بين بداية عقد الإيجار وبداية مدة عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، يُعتبر أثر أي من هذه التغيرات على أنه حدث في بداية عقد الإيجار لأغراض هذا المعيار.

٦ يشمل تعريف عقد الإيجار العقود الخاصة باستئجار أصل التي تحتوي على شرط يعطي المستأجر الخيار في الحصول على حق ملكية الأصل عند الوفاء بشروط متفق عليها، وهذه العقود تعرف أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط.

تصنيف عقود الإيجار

٧ إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والمناافع المتوقعة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطائفة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة ويمكن أن تمثل المكاليف بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

٨ يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتوقعة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتوقعة بالملكية.

٩ حيث أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على اتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين فإنه من المناسب استعمال تعريفات ثابتة. وتطبيق هذه التعريفات على الظروف المختلفة للطرفين قد ينجم عنه أحياناً تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف من كليهما. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا استفاد المؤجر من ضمان للقيمة المتبقية الذي يوفره طرف ليس له علاقة بالمستأجر.

١٠ إن كون عقد الإيجار عقد تمويلي أو عقد تشغيلي يعتمد على جوهر العملية وليس على شكل العقد، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي:

(أ) العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

(ب) عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛

(ج) عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.

* انظر أيضاً التفسير - ٢٧، تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة التقديرية لعقود للتأجير.

(د) إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كالمثل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛ و

(هـ) إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

١١ فيما يلي المؤشرات على الحالات التي تستطيع كذلك فرداً أو جماعياً أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء؛

(ب) إذا تحمل المستأجر المكسب أو الخسارة من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديت إيجار مساوية لمعظم عوائد لمبيعات في نهاية عقد الإيجار)؛ و

(ج) إذا كان للمستأجر القدرة على الإستمرار في الإستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

١٢ إن الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ ليست دليلاً حاسماً، وإذا كان واضحاً من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية للملكية، يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا انتقلت ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمتها العادلة في ذلك الوقت، أو إذا كانت هناك إجراءات مشروطة، ونتيجة لها لا يملك للمستأجر كافة هذه المخاطر والمكافآت.

١٣ يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مملكته، وإذا تفق للمستأجر والمؤجر في أي وقت على تغيير أحكام الإيجار عدا من خلال تجديده بإسلوب كان سينجم عنه تصنيف مختلف لعقد الإيجار بموجب المعايير الواردة في الفقرات ٧-١٢ لو أن الأحكام التي تم تغييرها كانت سارية عند بدء مدة العقد فإن الاتفاقية المعدلة تعتبر اتفاقية جديدة سارية على مدى فترتها، على أن التغييرات في التعديرات (مثل ذلك التغييرات في تقدير العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل المؤجر) أو التغييرات في الظروف (مثل ذلك عدم الوفاء من جانب المستأجر) لا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار لأغراض المحاسبة.

١٤ تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على إنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الأصول الأخرى، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الاقتصادي غير محدود، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فإن للمستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية، والملاوة التي تكف عن هذه الحيازة الإيجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفائها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة.

١٥ يؤخذ بعين الاعتبار عنصرَي الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل لأغراض تصنيف عقد الإيجار. وإذا كان من المتوقع لانتقال الملكية في كلا العنصرين إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار، يتم تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تمويلي، سواء تم تحليلهما على أنهما عقد إيجار واحد أو عتيدين، ما لم يكن من الواضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية عنصر واحد أو كلا العنصرين. وعندما يكون

للأرض عمر إقتصادي غير محدد، يتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم يكن يُتوقع انتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار وفقا للفترة ١٤. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقا للفرقات ٧-١٣.

١٦ ومتى كان من الضروري تصنيف ومحاسبة عقد إيجار الأراضي والمباني، يتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا (بما في ذلك أية دفعات مقدمة مقطوعة) بين عنصرَي الأراضي والمباني بالتناسب مع التقييم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في عنصرَي الأراضي والمباني من عقد الإيجار في بدليته. وإذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بشكل موثوق بين هذين العنصرين، يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عبارة عن عقود إيجار تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

١٧ فيما يخص عقد إيجار الأراضي والمباني الذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الاعتراف به بشكل أولي لعنصر الأرض وفقا للفترة ٢٠ غير هام، يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار ويتم تصنيفها على أنها عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقا للفرقات ٧-١٣. وفي هذه الحالة، يُعتبر العمر الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.

١٨ لا يُطلب القياس المنفصل لعنصرَي الأراضي والمباني عندما يتم تصنيف حصة المستأجر في كل من الأراضي والمباني إستثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ ويتم تبني نموذج القيمة العادلة. وتكون الحسابات المفصلة مطلوبة لهذا التقييم فقط إذا كان تصنيف أحد العنصرين أو كليهما غير مؤكد.

١٩ وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، من الممكن للمستأجر أن يقوم بتصنيف حصة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية. وإذا قام للمستأجر بذلك، تتم محاسبة حصة الممتلكات كما لو أنها كانت عقد إيجار تمويلي وبالإضافة إلى ذلك يتم استخدام نموذج القيمة العادلة للأصل المعترف به. ويستمر المستأجر بمحاسبة عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، حتى إذا أدى حدث لاحق إلى التغيير من طبيعة حصة المستأجر في الممتلكات بحيث لا يتم بعد الآن تصنيفها كإستثمارات عقارية. وستكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا قام المستأجر:

(أ) بشغل الممتلكات والتي يتم نقلها فيما بعد إلى الممتلكات التي يشغلها المالك بتكلفة افتراضية تساوي قيمتها العادلة في تاريخ التغيير في الإستخدام؛ و

(ب) بمنح عقد إيجار من الباطن ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. وتتم محاسبة عقد الإيجار من الباطن من قبل المستأجر على أنه عقد إيجار تمويلي بالنسبة للطرف الثالث، على الرغم من أنه قد تتم محاسبته كمعد إيجار تشغيلي من قبل الطرف الثالث.

عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلية

الإعتراف الأولي

٢٠ يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على إنها أصول والتزامات في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً، وإذا لم يكن ذلك ممكناً لتحديد عدم حدوث ذلك، يُستخدم معدل الإقتراض للتركيبي للمستأجر. ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كاصل.

٢١ تتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فقط، وبينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فإنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من إستعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل التزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصروف التمويل المتعلق به.

٢٢ إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار هذه في الميزانية العمومية للمستأجر فإن الموارد الاقتصادية ومستوى الالتزامات للمشروع تكون قد ظهرت بكل من حقيقتها، وبذلك تحرف النسب المالية وعلى ذلك من المناسب الاعتراف بعقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر كاصل وإلتزام لسداد دفعات الإيجار المستقبلية، وفي بداية عقد الإيجار يتم الاعتراف بالأصل والالتزام المتعلقين بدفعات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بمقدار نص المبلغ.

٢٣ ليس من المناسب بالنسبة للالتزامات الخاصة بالأصول المستأجرة أن يتم عرضها في البيانات المالية كخصم من الأصول المستأجرة، وإذا تم من أجل عرض الالتزامات في صذر الميزانية العمومية إجراء تمييز بين الالتزامات المتكولة وغير المتكولة فإنه يتم عمل نص للتمييز للالتزامات عقد الإيجار.

٢٤ كثيراً ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشأن ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدث على أنها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كاصل بموجب عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٢٥ يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض الإلتزام للقيام، كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة نوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة.

- ٢٦ من ناحية عملية عدد توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن إستعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.
- ٢٧ ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف إستهلاك للأصول القابلة للإستهلاك وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب ان تكون سياسة الإستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك متفقة مع السياسة الخاصة بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، ويجب حساب الإستهلاك المعترف به بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "لممتلكات والمصنوع والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بأن ملكية الأصل مستقلة في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فانه يجب إستهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو عمره الإنتاجي، أيهما أقصر.
- ٢٨ يتم توزيع المبلغ القابل للإستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الإستعمال المتوقعة على أساس منظم يتفق مع سياسة الإستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، وإذا كان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الإستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل، وخلافًا لذلك يتم إستهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.
- ٢٩ قلما يتساوى مبلغ مصروف الإستهلاك للأصل ومصروف التمويل للفترة مع دفعات الإيجار المستحقة للفترة، وعلى ذلك ليس من المناسب الاعتراف ببساطة بدفعات الإيجار المستحقة كمصروف في بيان الدخل، وتبعا لذلك ليس من المحتمل أن يتساوى الأصل والالتزام بعد بدء عقد الإيجار.
- ٣٠ من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد انخفضت قيمته، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".
- ٣١ يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" إجراء الإفصاحات التالية بالتنسبة لعقود الإيجار التمويلي :
- (أ) لكل فئة من الأصول الإفصاح عن صافي القيمة المرحطة في تاريخ الميزانية العمومية.
- (ب) مطابقة بين إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية، علاوة على ذلك يجب على المشروع أن يوضح عن إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:
- (١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛
- (٢) فترة لا تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛
- (٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛
- (ج) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل للفترة.
- (د) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.
- (هـ) وصف عام لالتزامات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:
- (١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛
- (٢) وجود شروط خيارات للتجديد أو للشراء وشرط الزيادة؛ و

(٣) للقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بلرياح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيلات أخرى.

٣٢ إضافة إلى ذلك المتطلبات الخاصة بالإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١، تطبق على الأصول المستأجرة بموجب الإيجار التمويلي.

عقود الإيجار التشغيلية

٣٣ يجب الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.

٣٤ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي يتم الاعتراف بدفعات الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس آخر منتظم يمثل للنمط الزمني لمنفعة المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس.

٣٥ يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي :

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية :

(١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

(ب) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

(ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في الدخل للفترة مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى من الدفعات والإيجارات المحتملة ودفعات الإيجار من الباطن

(د) وصف علم لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بلرياح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيلات أخرى.

* انظر أيضا الفصير - ١٥، عقود الإيجار التشغيلية - المرفق.

عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

الإعتراف الأولي

٣٦ يجب على المؤجرين الاعتراف بالأصول التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانيتها العمومية وعرضها كنزعة مدينة بمقدار مبلغ مساو لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.

٣٧ بموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فإن دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سدال للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن استثماره وخدماته.

٣٨ كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، والتكاليف الدخلية المنسوب مباشرة إلى التفاوض وترتيب عقد إيجار. ولا تشمل هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة العامة مثل تلك التي يتم تكبدها من قبل فريق المبيعات والتسويق. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية غير تلك التي ترتبط بالمؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي وتخفيض مبلغ الدخل المعترف به خلال مدة عقد الإيجار. ويتم تحديد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائياً في الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لإضافتها بشكل منفصل. ويتم استثناء التكاليف المتكبدة من قبل المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وترتيب عقد الإيجار من صافي الاستثمار في عقد الإيجار ويتم الاعتراف بها كمصروف عندما يتم الاعتراف بربح البيع، والذي يعد طبيعياً بالنسبة لعقد الإيجار التمويلي في بدء مدة عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٣٩ يجب أن يكون الاعتراف بالدخل للتمويل بناءً على نمط يعكس نسبة علاء دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر القابل فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

٤٠ يهدف المؤجر إلى توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي، وتوزيع الدخل هذا هو بناءً على نمط يعكس علاءاً دورياً ثابتاً على صافي استثمار المؤجر القابل فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي، وبالنسبة لدفعات الإيجار المتوقعة بالفترة المحاسبية باستثناء تكاليف الخدمات فإنه يتم تطبيقها مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار، وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب.

٤١ يتم بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار، وإذا كان هناك انخفاض في تقديرات القيمة المتبقية غير المضمونة فإنه يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويتم الاعتراف في الحال بأي انخفاض في المبالغ التي استحققت.

٤١ تتم محاسبة الأصل بموجب عقد الإيجار التمويلي المُصنّف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" وفقاً لذلك المعيار.

٤٢ يجب على المؤجرين سواء كانوا صناع أو تجار الاعتراف بالربح أو للخسارة في الدخل للفترة حسب المياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري. يتم الاعتراف بالتكلفة التي يتكبدها المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وتنظيم عقد الإيجار كمصروف عند تحقيق ربح البيع.

٤٣ كثيراً ما يعرض الصناع أو التجار على العملاء الاختيار بين بيع الأصل أو استجاره، وينشأ عن عقد إيجار تمويلي لأصل من قبل صانع مؤجر أو تاجر مؤجر نوعان من الدخل:

- (أ) للربح أو الخسارة للمعالة للربح أو الخسارة للفتحتين من بيع مباشر للأصل للمؤجر بأسعار البيع العادية، مما يعكس أي خصم على الكمية أو خصم تجاري منطبق؛ و
(ب) دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار.

٤٤ يمثل إيرادات المبيعات الذي يسجله المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً عند بدء عقد الإيجار القيمة العادلة للأصل المؤجر، أو إذا كان أقل من ذلك القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات المستحقة للمؤجر محسوبة على أساس سعر فائدة تجاري، وتكون تكلفة البيع المعترف بها عند بدء مدة عقد الإيجار هي التكلفة أو المبلغ المرحل إذا كان مختلفاً عن ذلك للممتلكات المؤجرة ناقصاً القيمة الحالية المتبقية غير المضمونة، والفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة البيع هو ربح البيع المعترف به حسب السياسة التي يتبعها المشروع فيما يتعلق بالمبيعات.

٤٥ يقوم للمؤجرون سواء كانوا صناعاً أو تجاراً في بعض الأحيان بعرض أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي لاجتذاب العملاء، وينجم عن استعمال هذا السعر الاعتراف بجزء زائد من إجمالي الدخل في العملية في وقت البيع، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي فإن ربح البيع سيقتصر على الربح الذي كان سيتحقق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري.

٤٦ يتم الاعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف عند بدء مدة عقد الإيجار لأنها تنطبق بشكل رئيسي باكتساب ربح البيع للصانع أو التاجر.

٤٧ بالإضافة إلى المتطلبات للمعار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ يجب على للمؤجرين إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي:

(أ) مطابقة بين إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية، إضافة إلى ذلك يجب على المشروع أن يوضح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية لكل فترة من الفترات التالية:

(١) فترة لا تزيد عن سنة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛

(ب) الإيراد التمويلي غير المكتسب.

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لمنفعة المؤجر.

- (د) المخصص التراكمي لدفعات عقد الإيجار المستحقة للقبض غير الغالبة للحصول.
- (هـ) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل.
- (و) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.
- ٤٨ كثيراً ما يكون من المفيد كمؤشر على النمو الإفصاح كذلك عن إجمالي الاستثمار ناقصاً الدخل غير المكتسب في عمل جديد أضيف خلال الفترة المحاسبية بعد خصم المبالغ الخاصة بعقود الإيجار الملغاة.
- عقود الإيجار التشغيلية**
- ٤٩ يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانيتها العمومية حسب طبيعة الأصل.
- ٥٠ يجب الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل للمؤجر.*
- ٥١ يتم الاعتراف بالتكاليف بما في ذلك الاستهلاك التي تم تحملها لاكتساب دخل الإيجار كمصروف، ويتم الاعتراف بدخل الإيجار (بإستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار وحتى ولو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل للمؤجر.
- ٥٢ تعالج للتكاليف المباشرة الأولية التي تم تحملها بشكل محدد للحصول على الإيرادات من عقد إيجار تشغيلي إما بتأجيلها وتوزيعها على الدخل على مدى مدة عقد الإيجار بالتناسب مع دخل الإيجار المعترف به، أو يتم الاعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها.
- ٥٣ يجب أن يكون استهلاك الأصول المؤجرة القابلة للاستهلاك على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة باستهلاك الأصول المماثلة، ويجب حساب مصروف الاستهلاك بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.
- ٥٤ لتحديد ما إذا كان أصل قد أخفضت قيمته، يجب على المشروع تطبيق المعيار ٣٦.
- ٥٥ لا يعترف المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً بأي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعتبر معادلاً لعملية بيع.
- ٥٦ يجب على المؤجرين، بالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي.
- (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء ولكل فترة من الفترات التالية:
- (١) فترة لا تزيد عن سنة؛
- (٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛
- (٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

* انظر أيضاً للتفسير - ١٥، عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز .

- (ب) إجمالي بدلات الإيجار المحتملة المعترف بها في الدخل.
(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.

٥٧ إضافة إلى ذلك تنطبق متطلبات الإفصاح بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، والمعيار المحاسبي الدولي ٤١، على الأصول المؤجرة بموجب عقود تشغيلية.

عمليات البيع وإعادة الإيجار

٥٨ تشمل عملية البيع وإعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار.

٥٩ إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل في البيانات المالية للبائع - المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦٠ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر واعتبار الأصل أنه ضمان، ولهذا السبب ليس من المناسب اعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل، وهذه الزيادة يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦١ إذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فله يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فله يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأكمل من سعر السوق فله يجب تأجيلها وإطفاؤها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فله يجب تأجيل وإطفاؤها الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.

٦٢ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادلة، ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

٦٣ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المرحل للأصل فله يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المرحل والقيمة العادلة.

٦٤ بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ليس من الضروري إجراء هذا التعتيل إلا إذا كان هناك انخفاض في القيمة، وفي هذه الحالة يخفض المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للاسترداد حسب معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الأصول.

٦٥ تنطبق متطلبات الإفصاح بالنسبة للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي فيما يتعلق بعملية البيع وإعادة الإيجار، ويؤدي الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار الهامة إلى الإفصاح عن أحكام فريدة أو غير عادية لاتفاقية أو لشروط عمليات وإعادة الإيجار.

٦٦ من الممكن أن تلبي عمليات البيع وإعادة الإيجار معايير قياس الإفصاح المنفصلة في المعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

أحكام انتقالية

٦٧ بالرجوع إلى الفقرة ٦٨، يشجع هذا المعيار على تطبيقه بأثر رجعي إلا أنه لا يعتبر مطلوباً ، وإذا لم يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي يعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي قلام سابقاً أنه تم تحديده بالشكل المناسب من قبل المؤجر وتجب معاملته محاسبياً بعد ذلك حسب أحكام هذا المعيار.

٦٨ بالنسبة للمنشأة التي قامت مسبقاً بتطبيق المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) يجب عليها تطبيق التعديلات التي أجريت سابقاً على جميع عقود الإيجار، إذا كان المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) غير مطبق مسبقاً، لكل عقود الإيجار المنخلة من التطبيق الأول لذلك المعيار.

تاريخ النفاذ

٦٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك ، وإذا طبق المشروع هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فإنه يجب على المشروع الإصاح عن حقيقة أنها طبقت هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة عقود الإيجار" الذي تم اعتماده في عام ١٩٨٢.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل في ١٩٩٧)

٧٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة عقود الإيجار" المعتمد في عام ١٩٩٧.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة للمنوبة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير نيفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارت
	هانز-جورج برونز
	لنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيهلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسترينغ
	وارن جيه مكريجور
	باتريشيا إل اومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفاي وايتنغتون
	تكمسومي يامادا

أساس الإستنتاجات حول

معار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود الإيجار "

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا باعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ١٧ " الإيجارات " في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٧. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء التباين والنصوص غير اللازمة وللتفضيات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس لقراراته في مسودة عرض بطون التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٧، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ التي لم يعد المجلس للنظر فيها.

تصنيف عقود الإيجار - عقود إيجار الأراضي والمباني

إستنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من المعيار أن يتم عادة تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، ما لم يتوقع انتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. ولم يكن معيار المحاسبة الدولي ١٧ واضحاً حول كيفية تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني.

إستنتاج ٥ وتعتبر هذه المسألة ذات أهمية في البلدان التي يتم فيها الحصول على حقوق الملكية بموجب عقود إيجار طويلة الأجل ويختلف جوهر عقود الإيجار تلك قليلاً عن شراء الممتلكات. لذلك، قرر المجلس التعامل مع هذه المسألة في مشروع التصنيفات الخاص به وعدم تأجيل الحل فيها إلى أن يتم اكتمال المشروع الأساسي حول عقود الإيجار.

إستنتاج ٦ لاحظ المجلس أنه يتم تطبيق منهجين على الصعيد العملي. الأول هو معاملة عقد الإيجار هذا كوحدة واحدة وتصنيفه كمعد إيجار تشغيلي بمجمله. أما المنهج الثاني فهو تقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين - عقد إيجار الأراضي وعقد إيجار المباني. وقرر المجلس أن المنهج الأول لا يعكس بشكل مناسب الأصول التي تسيطر عليها للمنشأة كما لا تعكس استخدامها وتحويلها. وهو غير منسجم أيضاً مع تصنيف وقياس عقود الإيجار الأخرى. لذلك رفض المجلس المنهج الأول الخاص بتصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني كمعد إيجار تشغيلي بمجمله.

استنتاج ٧ وفق المجلس على المنهج الثنائي الخاص بتقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين - عقد إيجار أراضي وعقد إيجار مباني. ويتم عادة تصنيف عنصر الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي وفقاً للفترة ١٤ من المعيار المنقح ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن طريق تطبيق الشروط الواردة في الفقرات ٧-١٢. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تتطلب جميعاً بوضوح تقسيم عقد إيجار الأراضي والمباني إلى عنصرين اثنين.

استنتاج ٨ نقلت المجلس كذلك منهاجاً ثالثاً وهو بالتحديد ما إذا سيتم إلغاء المتطلب (في الفقرة ١٤ من المعيار) بشكل طبيعي لتصنيف عقد إيجار الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي عندما لا تنتقل الملكية في نهاية عقد الإيجار ولتضاء تصنيف هذا العقد على أنه عقد إيجار تمويلي عندما تتم تلبية كافة الشروط الأخرى في المعيار للخاصة بتصنيف عقد الإيجار التمويلي. ولاحظ المجلس أن هذه المعالجة المحاسبية تتعارض مع معايير تصنيف عقد الإيجار في المعيار، والتي تركز على الحد الذي تبقى فيه المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الأصل المؤجر لدى المؤجر أو المستأجر. وفي الواقع، يكون للأرض عادة عمراً إقتصادياً غير محدد وبالتالي تكون هناك مخاطر ومكافآت كبيرة ترتبط بالأرض في نهاية مدة عقد الإيجار، والتي لا تنتقل إلى المستأجر. لذلك، رفض المجلس هذا المنهج.

تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني

استنتاج ٩ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني بالتناسب مع قيمها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار. وتعامل المجاوبون على مسودة العرض ما إذا أشار أساس التخصيص إلى عنصر الأراضي والمباني في القيمة العادلة للممتلكات أو القيمة العادلة لتلك العناصر إلى الحد الذي كانت فيه موضوع عقد الإيجار.

استنتاج ١٠ لاحظ المجلس أن تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني لا يعكس حقيقة أن الأرض عادة ما يكون لها عمر إقتصادي غير محدد، لذلك يتوقع منها أن تحافظ على قيمتها إلى ما بعد مدة عقد الإيجار. وفي المقابل، يتوقع استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لمبنى معين، على الأقل إلى حد ما، خلال مدة عقد الإيجار. لذلك، من المنطقي أن يتوقع تحديد دفعات الإيجار المرتبطة بالمبنى عند مستوى يمكن للمؤجر ليس فقط من تحقيق عائد على الاستثمار الأولي، وإنما أيضاً استرداد قيمة البناء المستهلك خلال مدة عقد الإيجار. وبالنسبة للأراضي، لا يحتاج المؤجر عادة لتعويض مقابل استهلاك الأرض.

استنتاج ١١ إن ذلك قرر المجلس أن يوضح في هذا المعيار أنه يتم قياس تخصيص دفعات الإيجار الدنيا ليعكس دورها في تعويض المؤجر وليس بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني. وبعبارة أخرى، ينبغي أن يعكس القياس حصة العقارات المؤجرة للخاصة بالمستأجر في الأراضي والمباني. وفي الحالات القصوى التي يتم فيها استهلاك المبنى بالكامل خلال مدة عقد الإيجار، ينبغي قياس دفعات الإيجار الدنيا لتقديم عائد معين زائد الاستهلاك الكامل لقيمة المبنى في بداية عقد الإيجار. ويتم قياس حصة العقارات المؤجرة في الأرض، بافتراض قيمة متبقية تساوي قيمتها في بداية عقد الإيجار، بطريقة تعكس فقط العائد على الاستثمار الأولي.

عدم إمكانية التقسيم بين الأراضي والمباني

إستنتاج ١٢ إن أحد الأسئلة المثارة هي كيفية التعامل مع عقود الإيجار التي لا يمكن فيها قياس العنصرين بشكل موثوق (على سبيل المثال لأنه لا يتم بيع أو تأجير الأراضي والمباني المشابهة بشكل منفصل). أحد الاحتمالات هو تصنيف عقد الإيجار الكامل كعقد إيجار تمويلي. ويمنع هذا الأمر المستأجر من تقاضي معاملة عقد الإيجار التمويلي للمباني من خلال التأكيد على أنه لا يستطيع قياس العنصرين بشكل منفصل. على الرغم من ذلك، قد يكون واضحاً من الظروف أن تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي غير صادق تمثيلاً. وفيما يتعلق بهذا الأمر، قرر المجلس أنه عندما يكون من غير الممكن قياس العنصرين بشكل موثوق، ينبغي تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إلا إذا كان واضحاً أنه ينبغي تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تشغيلي.

إستثناء من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني

إستنتاج ١٣ ناقش المجلس مسألة أن يسمح أو يقتضي إستثناء من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في الحالات التي تكون فيها القيمة الحالية لعنصر الأرض في بداية عقد الإيجار ضئيلة بالنسبة لقيمة عقد الإيجار الكامل. وفي هذه الحالات، قد لا تتجاوز منافع فصل عقد الإيجار إلى عنصرين ومحاسبة كل منهما على حدة التكاليف. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تسمح أو تقتضي بأن يتم تصنيف عقود الإيجار هذه ومحاسبتها كوحدة واحدة، إلى جانب إستخدام معاملة عقد الإيجار التمويلي عند ثلثية المعايير ذات الصلة. وقرر المجلس السماح بأن يتم معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة عندما يكون عنصر الأرض غير هام.

إستنتاج ١٤ طلب بعض المجاوبين على مسودة العرض إرشادات حول مدى ضائلة القيمة النسبية لعنصر الأرض بالنسبة إلى القيمة الإجمالية لعقد الإيجار. وقرر المجلس أن لا يستحدث خطأ واضحاً كمخلف نسبة مئوية محددة. كما قرر ضرورة تطبيق الأحكام للعلاية حول المادية.

الأحكام الإنتقالية

إستنتاج ١٥ قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بأثر رجعي. وأشار أنه ستكون هناك حالات يكون فيها من غير الممكن إعادة تقييم معالجة عقود الإيجار هذه بأثر رجعي، لأن القوام بذلك يقتضي تغيير ما كانت عليه القيمة المعادلة للعنصرين في بداية عقد الإيجار، والذي يمكن أن يكون قد بدأ قبل عدة سنوات. وقد أشار المجلس أيضاً إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبيعات المحاسبية، لتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يحتوي على إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي ولذلك قرر عدم تقديم أحكام لتقالية محددة لتنفيذ هذا للتتبع على معيار المحاسبة الدولي ١٧.

بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار

إستنتاج ١٦ لم تورد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تعريف بدء مدة عقد الإيجار. حيث افترضت ضمناً أن البدء (وقت بدء عقد الإيجار) والبدئية (وقت إبرام الاتفاقية) يحدثان في نفس الوقت. وقد تفاعل بعض المجاوبين عما ينبغي أن يحدث إذا كان هناك فترة فاصلة بين التاريخين، وخصوصاً إذا تغيرت المبالغ - على سبيل المثال نظراً لكون الأصل قيد الإنشاء والتكلفة النهائية غير معلومة في البدئية. ويحدد المعيار الآن أن الإعتراف يحدث عند بدء عقد الإيجار، على أساس القيمة التي تم قياسها في البدئية. لكن إذا تم تعديل عقد الإيجار للتغيرات في التكاليف الخاصة بالمؤجر بين بدئية عقد الإيجار وبدء مدته، يُعتبر أن أثر هذه التعديلات قد حدث في البدئية. وتتسجم هذه التعديلات مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة كما تتسجم مع المعالجة المحاسبية الحالية لمعظم المشتريات والمبيعات العادية.

إستنتاج ١٧ في ضوء ملاحظته على هذه المعالجة، لاحظ المجلس أن القياس عند البدء كان من الممكن أن يكون أكثر ملائمة من حيث المبدأ. إلا أنه لا يمكن القيام بهذا بشكل صحيح ضمن إطار معيار المحاسبة الدولي ١٧ لأن المعيار يقتضي عموماً الإعتراف بعقد إيجار تمويلي مستحق القبض أو الدفع بمبلغ يستند إلى القيمة للعلة للأصل، الأمر الذي يعد مناسباً في أي تاريخ بعد البدئية.

عقود الإيجار في البيانات المالية لمؤجرين آخرين غير أصحاب المصانع والتجار

إستنتاج ١٨ يمكن أن يتكبد المؤجرون عند التفاوض على عقد الإيجار تكاليف مباشرة مثل العلاوات ورسوم المسطرة والرسوم القانونية. وقد احتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ خياراً حول كيفية محاسبة هذه التكاليف - حيث يمكن تحميلها إما كمصروف عند تكبدها أو تخصيصها خلال مدة عقد الإيجار. وينطبق خيار المعالجة على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية. وفي حال عقد الإيجار التمويلي، نصت للفقرة ٣٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أنه يمكن تحقيق للتخصيص خلال مدة عقد الإيجار من خلال الإعتراف بتكلفة كمصروف وفي نفس الفترة الإعتراف بمبلغ مساوي من الدخل التمويلي غير المكتسب.

إستنتاج ١٩ قرر المجلس أن هذه المعالجة لم تكن وفقاً لإطار إعداد وعرض البيانات المالية. وقد تمثل أثرها في الإعتراف ببعض الدخل للتمويلي للمستقبلي كدخل وأصل في بدء مدة عقد الإيجار. إلا أنه في ذلك التاريخ لم يتم تلبية تعريفات الدخل والأصول. لذلك قرر المجلس أنه إذا كان سيتم خلال مدة عقد الإيجار تخصيص التكاليف المباشرة المتكبدة من قبل المؤجرين، فإنه ينبغي تحقيق هذا من خلال تضمينها في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

إستنتاج ٢٠ لاحظ المجلس أن الهيئات الواضحة للمعايير في أستراليا وكندا وفرنسا واليابان والمملكة المتحدة والولايات المتحدة إما تسمح أو تقتضي بأن يتم تخصيص التكاليف المباشرة الأولية خلال مدة عقد الإيجار. ولاحظ المجلس كذلك أن معايير أخرى تسمح أو تقتضي الإعتراف بمجموعة من التكاليف المتشابهة في المبلغ المسجل للأصول التي تخضع عموماً لتلك التكاليف التي تُسبب مباشرة لشراء الأصل قيد البحث. لذلك ونظراً لأسباب المقارنة وقابلية المقارنة مع المعايير الأخرى، قرر المجلس أن يقتضي أن يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

إستنتاج ٢١ وبغية تحقيق الإنسجام مع المعايير الأخرى، وتحديدًا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، قرر المجلس أن الإعتراف في المبلغ المسجل للأصول ينبغي أن يقتصر على التكاليف المنزّادة والمنسوبة بشكل مباشر للتفاوض حول عقد الإيجار وتركيبه.

إرشادات التنفيذ حول

معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنها ليس جزءاً منه.

أمثلة توضيحية على معاملات البيع وإعادة الإستهجار التي تؤدي إلى عقود إيجار تشغيلية

قد ينشأ عن معاملة البيع وإعادة الإستهجار التي تؤدي إلى عقد إيجار تشغيلي ربح أو خسارة يعتمد تحديدها ومعالجتها على المبلغ المسجل للأصل المؤجر وقيمه العادلة وسعر البيع الخاص به. ويوضح الجدول أدناه متطلبات المعيار في ظروف مختلفة.

سعر البيع محدد بمقدار القيمة العادلة (فترة ٦١)	القيمة المرحلة مساوية للقيمة العادلة	القيمة المرحلة أقل من القيمة العادلة	القيمة المرحلة أعلى من القيمة العادلة
ربح	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ينطبق
خسارة	لا خسارة	لا ينطبق	الإعتراف بالخسارة في الحال

سعر البيع أقل من القيمة العادلة (فترة ٦١)	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ربح (ملاحظة ١)
الخسارة غير معوضة بنفقات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	الإعتراف بالخسارة في الحال	الإعتراف بالخسارة في الحال	(ملاحظة ١)
الخسارة معوضة بنفقات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	تأجيل وإطفاء الخسارة	تأجيل وإطفاء الخسارة	(ملاحظة ١)

سعر البيع أعلى من القيمة العادلة (فترة ٦١)	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح
ربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح	(ملاحظة ٢)
خسارة	لا خسارة	لا خسارة	(ملاحظة ١)

- ملاحظة ١ تمثل هذه الأجزاء من الجدول الظروف التي كان سيتم للتعامل معها بموجب الفقرة ٦٣ من المعيار، وتتطلب الفقرة ٦٣ تخفيض القيمة للمرحلة لأصل إلى قيمتها العادلة حيث تكون خاضعة لبيع وإعادة تأجير.
- ملاحظة ٢ الربح هو الفرق بين القيمة العادلة وسعر البيع كما لو أن القيمة للمرحلة كانت ستخفض إلى قيمتها العادلة حسب الفقرة ٦٣.
- ملاحظة ٣ يتم تأجيل وإطفاء الربح الزائد (زيادة سعر البيع عن القيمة العادلة) خلال الفترة التي يتوقع فيها استخدام الأصل. ويتم مبشورة الاعتراف بأية زيادة في القيمة للعادلة عن المبلغ الممجل.

معيار المحاسبة الدولي ١٨

الإيراد

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

تتعلق نصيرات لجنة التفسيرات الدائمة التالية بمعيار المحاسبة الدولي ١٨ :

- للتفسير - ٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود للتأجير
- للتفسير - ٣١ الإيراد - عمليات للمبادلة (للمقايضة) التي تتطوي على خدمات إعلانية

المحتويات

الفقرات

معيـار المحاسبة الدولي ١٨

"الإيراد"

الهدف

النطاق

تعريف

قياس الإيراد

التعرف على العملية

بيع البضائع

تقديم الخدمات

الخسارة والأرباح ولأرباح الأسهم

الإخصام

تاريخ التخليد

الملحق

٦ - ١

٨ - ٧

١٢ - ٩

١٣

١٩ - ١٤

٢٨ - ٢٠

٣٤ - ٢٩

٣٦ - ٣٥

٣٧

إن معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٨ في سياق الهدف منه مُقنمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيـار المحاسبة الدولي ١٨

الإيراد

الهدف

يعرف الدخل ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية على أنه الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات دخل أو تعزيزات في الأصول أو تخفيضات في الإلتزامات يندمج عنها زيادات في حقوق الملكية، عدا تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية. يضم الدخل كلا من الإيراد والمكاسب. الإيراد هو دخل ينشأ ضمن سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بمسميات مختلفة تضم المبيعات والرسوم والفلادة وأرباح الأسهم والإتاوات. إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث.

إن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الاعتراف به. يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. يحدد هذا المعيار الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير ويتم الاعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير.

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن العمليات والأحداث التالية :

(أ) بيع البضائع؛

(ب) تقديم الخدمات؛ و

(ج) استخدام الآخرين لأصول المشروع والتي يتحصل منها فائدة وجماليات وأرباح الأسهم .

٢ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإعتراف بالإيراد"، المصادق عليه في ١٩٨٢.

٣ تشمل البضائع تلك البضائع المنتجة من قبل المشروع بهدف البيع والبضائع المشتراة بقصد إعادة البيع مثل البضائع التجارية المشتراة من قبل تاجر التجزئة أو الأراضي وغيرها من الممتلكات المحتفظ بها لإعادة البيع.

٤ يتضمن تقديم الخدمات عادة تنفيذ مهمة من قبل المشروع متعاقد عليها خلال فترة من الوقت متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة أو أكثر من فترة واحدة. ترتبط بعض عقود تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، مثل خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المصارعين. لا يعالج هذا المعيار الإيراد الناشئ عن هذه العقود بل تعالج وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة بمعيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء".

٥ إن استخدام الآخرين لأصول المشروع يحقق إيراداً على شكل:

(أ) فائدة - رسوم مقابل استخدام النقدية أو ما يعادلها أو مبلغ مستحقة للمشروع؛

- (ب) الأثوة- رسوم مقابل إستخدام أصول المشروع طويلة الأجل، مثل حقوق الإختراع، والعلامات التجارية، وحقوق النشر، وبراءات الحاسوب؛ و
- (ج) أرباح الأسهم- توزيع للأرباح على أصحاب الإستثمارات في حق الملكية بنسب ملكيتهم لصنف معين من رأس المال.

٦ لا يعلج هذا الأصل الإيراد الناشئ عن :

- (أ) اتفاقيات عقود الإيجار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار")؛
- (ب) أرباح الأسهم الناتجة عن الإستثمارات التي تجري المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت القزمية")؛
- (ج) عقود التأمين في نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"؛
- (د) التغيرات في القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التخص منها (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس")؛
- (هـ) تغيرات في قيمة الأصول المتدولة الأخرى؛
- (و) الإعراف المبني ومن التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالأنشطة الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛
- (ز) الإعراف المبني بالمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛ و
- (ح) استخراج للخامات المعدنية.

تعريف

٧ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

الإيراد هو التكتفت الداخلة الإجمالية من المنافع الإقتصادية خلال الفترة، والناتجة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما يتجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به، أو تسديد الإلتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري .

٨ يشمل الإيراد فقط إجمالي التكتفت الداخلة من المنافع الإقتصادية المستلمة أو القابلة للإستلام من قبل المشروع على حسابها. لا ينتج عن المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى، مثل ضرائب المبيعات وضرائب السلع والخدمات، وضرائب القيمة المضافة منافع اقتصادية تنسب إلى المشروع ولا تسبب زيادات في حقوق الملكية وذلك يتم إستبعادها من الإيراد. وبالمثل، في حالة علاقة الوكالة، تضم التكتفت الإجمالية الداخلة للمنافع الإقتصادية بمبالغ مستلمة نيابة عن الموكل الأصلي لا ينتج عنها زيادات في حقوق ملكية المشروع، فالمبالغ المستلمة نيابة عن الأصل ليست إيرادات وإنما الإيراد هو مبلغ المصولة.

قياس الإيراد

٩ يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام*.

* أنظر أيضا للتصوير ٣١ الإيراد - صليات المبادلة (المقايضة) التي تطوي على خدمات إعلانية.

١٠ يتم تحديد الإيراد الناشئ عن صلية عادة بالاتفاق بين المشروع والمشتري أو المستخدم للأصل، ويقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام مع الأخذ بالحساب مبلغ الخصومات التجارية أو الكمية التي يسمح بها المشروع.

١١ في أغلب الحالات يكون المقابل على شكل نقدية أو ما يعادل النقدية، ويكون مبلغ الإيراد هو مبلغ النقدية أو ما يعادلها المستلم أو القابل للإستلام، لكن عندما يكون تنفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فقد تكون القيمة العادلة للمقابل أقل من القيمة الاسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابلة للإستلام على سبيل المثال، فقد يمنح المشروع العميل إئتمناً بدون فائدة أو يقل منه ورقة قبض تحمل سعر فائدة أقل من سعر السوق كمقابل لببيع بضائع. عندما تمثل الترتيبات بالفعل عملية تمويل، فإنه يجري تحديد القيمة العادلة للمقابل بواسطة خصم كافة المبالغ التي مستلم مستقبلاً بإستخدام نسبة فائدة مستبعدة، ويكون معدل الفائدة المستبعدة هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد من:

(أ) المعدل السائد على الأدوات المالية المشابهة للمصدر من نفس المستوى الإئتماني؛ أو

(ب) معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمي للأداة مساو لسعر البيع النقدي الجاري للبضائع أو الخدمات.

يعترف بالفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الاسمي للمقابل كإيراد فائدة بموجب الفقرتين ٢٩ و ٣٠. وبما يتفق مع ما جاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعتراف والقياس".

١٢ عندما يتم مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة لا يعتبر التبادل عملية تولد إيرادات، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط والحليب حيث يتبادل أو يتقاضى الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد. ولكن عندما يتم بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة يعتبر التبادل عملية مولدة للإيرادات. يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة محملة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الإيراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المعطاة، محملة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول.

التعرف على العملية

١٣ تطبق معايير الإعتراف في هذا المعيار عادة على كل عملية بشكل منفصل. ولكن في ظروف محددة، فإن من الضروري تطبيق معايير الإعتراف على الأجزاء المحددة لعملية واحدة من أجل أن تعكس جوهر العملية، على سبيل المثال، عندما يتضمن سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً مقابل خدمة لاحقة، فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي تقدم بها الخدمة، وبالعكس، تطبق معايير الإعتراف على عمليتين أو أكثر معاً عندما تكون هذه العمليات مترابطة معاً بطريقة لا يمكن معها فهم الأثر التجاري بدون الإشارة إلى سلسلة العمليات ككل، على سبيل المثال، قد يبيع المشروع بضائع

ويدخل في نفس الوقت بإتفاق منفصل لشراء البضائع في وقت لاحق، ملغية بذلك التأثير الجوهري العملية، في مثل هذه الحالة تتم معالجة العمليتين معا.

بيع البضائع

١٤ يجب الإعراف بإيراد بيع البضائع عند الوفاء بكافة الشروط التالية :

- (أ) قام المشروع بتحويل المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع إلى المشتري؛
- (ب) لا يحتفظ المشروع بعلاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية ولا بالرقابة الفعالة على البضائع المباعة؛
- (ج) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة؛
- (د) إن من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المشروع؛ و
- (هـ) يمكن قياس التكاليف التي تكبدتها أو سيتم تكبدها في العملية بصورة موثوقة.

١٥ تتطلب عملية التقدير متى قام المشروع بنقل المخاطر الهامة ومنافع الملكية إلى المشتري أن يتم فحص الظروف المتعلقة بالعملية، ففي أغلب الحالات يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة إلى المشتري، وهذه هي الحالة لمعظم مبيعات الفرق، أما في حالات أخرى فيكون تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة.

١٦ إذا احتفظ المشروع بالمخاطر الهامة للملكية لا تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي لا يعترف بالإيراد ويمكن للمشروع أن يحتفظ بالمخاطر بعدة طرق، من أمثلة الحالات التي يحتفظ بها المشروع بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية ما يلي :

- (أ) عندما يحتفظ المشروع بالمسؤولية نحو الأداء غير المرضي الذي لا تغطيه شروط الكفالة العادية؛
- (ب) عندما يعتمد استلام الإيراد من عملية بيع معينة على تحقق إيراد للمشتري من بيع البضائع؛
- (ج) عندما تتسكن البضائع بشرط التركيب ويكون التركيب جزء هام من العقد (إلا أن المشروع لم يكمل تنفيذه بعد؛ و
- (د) عندما يحق للمشتري فسخ الشراء لسبب محدد في عقد البيع ويكون المشروع غير متأكد من احتمال إرجاع البضاعة.

١٧ إذا احتفظ المشروع فقط بجزء غير هام من مخاطر الملكية، تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي يعترف بالإيراد المتعلق بها. على سبيل المثال، قد يحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية الحصول المبلغ المستحق، في مثل هذه الحالة، إذا نقل المشروع المخاطر والمنافع الهامة للملكية تعد العملية عملية بيع ويعترف بالإيراد المتعلق بها. وكمثال آخر على احتفاظ المشروع فقط بمخاطرة غير هامة للملكية، يمكن أن يكون بيع الفرق عندما يكون من حق للعميل رد البضاعة إذا كان غير مقتنع بها،

حيث يعترف بالإيراد في مثل هذه الحالات وقت البيع شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المستقبلية والإعتراف بالإلتزام المتعلق بهذه المردودات بناء على التجربة السابقة وغيرها من العوامل الأخرى ذات العلاقة.

١٨ يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المشروع. في بعض الحالات قد لا يكون هذا محتملاً حتى يتم استلام المقابل أو حتى يزول عدم التأكد. على سبيل المثال قد لا يكون مؤكداً أن تمنح سلطة حكومية أجنبية تصريحاً بتحويل المقابل عن عملية بيع في بلد أجنبي، ولكن عندما يمنع التصريح تزول حالة عدم التأكد ويعترف بالإيراد. على أنه عندما ينشأ شك بخصوص المقدرة على تحصيل مبلغ تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح استرجاعه أمراً تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ الذي أصبح استرجاعه أمراً غير محتمل يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الأصلي المعترف به سابقاً.

١٩ يتم الإعتراف بالإيراد والمصروفات التي تعود للنفس العملية أو لحدث آخر معاً في نفس الوقت، ويشار إلى هذا الإجراء صوماً بمقابلة الإيرادات بالمصروفات. يمكن حساب المصروفات على نحو موثوق به بما في ذلك للتكاليف الأخرى التي يتم تكديدها بعد شحن البضائع عندما تتحقق الشروط الأخرى للإعتراف بالإيراد. ولكن لا يمكن الإعتراف بالإيراد عندما لا يمكن قياس المصروفات بصورة موثوقة، وفي مثل هذه الظروف يعترف بأي مقابل مستلم عن بيع السلع كإلتزام.

تقديم الخدمات

٢٠ عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد المتعلق بالعملية بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بتاريخ الميزانية العمومية، ويمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به عند الوفاء بكامل الشروط التالية:

(أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة؛

(ب) من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛

(ج) يمكن قياس مرحلة إنجاز العملية بشكل يمكن الوثوق به بتاريخ الميزانية العمومية؛ و

(د) يمكن قياس التكاليف التي تم تكديدها من أجل العملية والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به.*

٢١ يشار إلى الإعتراف بالإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بطريقة نسبة الإنجاز. تحت هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي يتم فيها تقديم الخدمات، ويوفر الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء"، الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس، وعموماً

* انظر أيضاً التفسير ٢٧ - تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود للتأجير و

انظر أيضاً التفسير ٣١ الإيراد - عمليات المبادلة (المقايضة) التي تطوّر على خدمات إعلامية.

تطبق متطلبات ذلك المعيار على الإعتراف بالإيراد وما يرتبط به من مصروفات للعمليات التي تتضمن تقديم خدمات.

٢٢ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعمليّة سوف تتدفق إلى المشروع، ولكن عندما ينشأ شك حول قابلية تحصيل مبلغ ما كمن مشمولاً بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد استرجاعه أمراً محتملاً يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الذي اعترف به أساساً.

٢٣ يستطيع للمشروع عادة للوصول لتقديرات موثوقة بعد أن يكون قد توصل إلى اتفاق حول ما يلي مع الأطراف الأخرى للعمليّة:

- (أ) حقوق كل طرف القابلة للتطبيق بخصوص الخدمات التي ستقدم وتسلم من قبل الأطراف؛
- (ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و
- (ج) طريقة وشروط السداد.

كما أنه من الضروري للمشروع عادة أن يكون لديه نظام داخلي فعال لإعداد الميزانيات التقديرية وإعداد التقارير المالية. يراجع المشروع، ويعدل عند الضرورة، تقديرات الإيراد عند تقديم الخدمة ولا تكل الحاجة لمثل هذه المراجعات بالضرورة على أن تنتج العمليّة لا يمكن تقديرها على نحو يمكن الوثوق به.

٢٤ يمكن تحديد درجة إنجاز العمليّة بطرق شتى، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس بطريقة موثوقة للخدمات المقدمة. اعتماداً على طبيعة العمليّة يمكن أن تضم هذه الطرق ما يلي :

- (أ) إجراء مسوحات للعمل المنجز؛
- (ب) الخدمات المقدمة لتاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب أن تقدم؛ و
- (ج) ما تمثله التكاليف المتكبدة لتاريخه نسبة إلى تكاليف العمليّة الإجمالية المقدرة. إن التكاليف التي تتعلق بالخدمات التي قدمت لتاريخه فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف المتكبدة لتاريخه. كذلك فإن التكاليف التي تعكس الخدمات التي قدمت أو التي ستقدم فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف الإجمالية المقدرة للعمليّة.

إن دفعات الإنجاز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في أغلب الأحوال الخدمات المقدمة.

٢٥ لأسباب عملية، عندما يتم إنجاز الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة المحددة، ما لم يوجد إثبات أن هناك طريقة أفضل تمثل مرحلة الإنجاز، وعندما يكون أحد الأعمال المحددة أكثر أهمية من الأعمال الأخرى، يؤجل الإعتراف بالإيراد حتى يتم تنفيذ ذلك العمل الهام.

٢٦ عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو يمكن الوثوق به، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط في حدود المصروفات المتكبدة للقيلة للإسترداد.

٢٧ خلال المراحل الأولية للعملية فإنه غالباً لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة، ومع هذا فقد يكون من المحتمل أن المشروع سيسترد تكاليف العملية التي تكبدتها. لذلك يعترف بالإيراد فقط في حدود التكاليف المتكبدة التي من المتوقع استردادها، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة فيجب عدم الاعتراف بأي ربح.

٢٨ عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به ولا يكون من المحتمل استرداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف، وعندما تزول حالة عدم التأكيد التي منعت تقدير النتائج بصورة موثوقة فإنه يعترف بالإيراد بموجب الفقرة ٢٠ وليس بموجب الفقرة ٢٦.

الفائدة والأرباح والأسهم

٢٩ يعترف بالإيراد الفائض عن إستخدام الآخرين لأصول للمشروع التي تدر فائدة أو أرباح أو تسهم على ضوء الأسس المبينة في الفقرة ٣٠ عندما:

(أ) يكون محتملاً أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد على نحو موثوق به.

٣٠ يجب الاعتراف بالإيراد على الأسس التالية:

(أ) يعترف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ في الحساب معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل؛

(ب) يعترف بالعمالات على أساس الإستحقاق بناء على جوهر الإتفاقية ذات العلاقة؛ و

(ج) يعترف بأرباح الأسهم عندما يثبت حق حامل السهم باستلام العوائد.

٣١ (تم إلغاؤها)

٣٢ إذا استحققت فوائد غير مدفوعة قبل امتلاك استثمار نو فائدة فيجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتي ما قبل الإمتلاك وما بعد الإمتلاك، ولا يعترف إلا بجزء ما بعد الإمتلاك كإيراد. عندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صافي أرباح ما قبل الإمتلاك، فإنه يجب طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم، وعندما يكون من الصعب إجراء هذا للتوزيع إلا على أساس جزائي، فيجب الاعتراف بهذه الأرباح كإيراد، إلا إذا كان من الواضح إنها تمثل استرداداً لجزء من كلفة أسهم الملكية.

٣٣ تستحق العمالات طبقاً لشروط الإتفاقية المناسبة، وعادة ما يعترف بها على هذا الأساس، إلا إذا كان من الملائم لأحدين في الاعتبار جوهر الإتفاقية، الاعتراف بالإيراد على أساس آخر منتظم معقول.

٣٤ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع. ولكن عندما تنشأ حالة عدم تكدد حول قابلية مبلغ للحصول تم تضمينه في الإيراد، فإن المبلغ غير القابل للحصول أو المبلغ الذي لم يعد مستردده أمراً محتملاً. يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المعترف به أساساً.

الإفصاح

٣٥ يجب على المشروع أن يوضح عما يلي :

(أ) المبيعات المحاسبية المتبعة للإعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات؛

(ب) مبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن :

(١) بيع البضائع؛

(٢) تقديم للخدمات؛

(٣) اللقطة؛

(٤) الجعالات؛ و

(٥) أرباح الأسهم.

(ج) مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادلات البضائع والخدمات والمتضمن في كل صنف هلم من الإيرادات.

٣٦ يوضح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" يمكن أن تنشأ الالتزامات والأصول الطارئة من بنود مثل تكاليف للضمن والإدعاءات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٣٧ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.

الملحق

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزءاً من هذه المعايير، والهدف منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها في عدد من الحالات التجارية، تركز الأمثلة على خصائص محددة من العملية ولا تمثل مناقشة شاملة للعوامل ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر في الاعتراف بالإيراد. تفترض الأمثلة إمكانية قياس الإيرادات بصورة موثوقة، وأن من المحتمل أن المنافع الاقتصادية سوف تنلق إلى المشروع، وأن التكاليف التي تم أو سيتم تكبدها يمكن قياسها بصورة موثوقة. إن الأمثلة الواردة لا تعزل المعايير أو تتجاوزها.

بيع البضائع

إن القوانين في البلدان المختلفة قد يلجم عنها تحقيق أسس الاعتراف في هذا المعيار في أوقات مختلفة، وبشكل خاص قد يحدد القانون الوقت الذي ينقل به المشروع مخاطر ومنافع الملكية الهامة، لذلك يجب أن نقرأ الأمثلة في هذا الملحق في سياق القوانين المتعلقة ببيع البضائع في البلد الذي تحدث فيه العملية.

١ المبيعات التي يتم إصدار فواتير بها ولكن يتأخر فيها التسليم بناءً على طلب المشتري إلا أن المشتري يحصل على حق الملكية ويقبل الفاتورة.

يعترف بالإيراد عندما يحصل المشتري على حق الملكية، شريطة:

(أ) أن يكون التسليم محتملاً؛

(ب) أن الئند موجود ومحدد، وجاهز للتسليم إلى المشتري حين الاعتراف بعملية البيع؛

(ج) يعترف المشتري بشكل محدد بتعليمات التسليم المؤجل؛ و

(د) تطبيق شروط السداد العادية.

لا يعترف بالإيراد لمجرد أن هناك نية لشراء أو صنع البضاعة لتوفيرها في وقت التسليم.

٢ البضائع المشحونة بموجب شروط.

(أ) التركيب والفحص

يعترف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم ويكون التركيب والإختيار قد تم، ولكن يعترف بالإيراد حالاً عند قبول المشتري للتسليم عندما:

(١) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، على سبيل المثال، تركيب مستقبل تلفزيوني جرى اختباره في المصنع ولا يتطلب إلا الإخراج من التغليف ووصل التيار الكهربائي والهوائي له.

(٢) عندما يتم للفحص فقط أخلايات لتحديد النهائي لأسعار العقد، على سبيل المثال، شحنة من خامات الحديد أو السكر أو فول الصويا.

(ب) عند الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض على حق محدود لرد البضاعة.

إذا كان هناك عدم تأكيد حول احتمالية الرد، يعترف بالدخل عندما تكون الشحنة قد قبلت رسمياً من قبل المشتري أو أن البضائع قد سلمت وتكون الفترة الزمنية لحق الرفض قد انقضت.

(ج) بضائع الأمانة التي يتعهد بها المستلم (المشتري) ببيع البضائع نيابة عن الشاحن (البائع).

يعترف بالإيراد من قبل الشاحن عندما يتنازع البضائع من قبل المستلم إلى طرف ثالث.

(د) البيع نقداً عند التسليم :

يعترف بالإيراد عندما يتم التسليم واستلام النقدية بواسطة البائع أو وكيله.

٣ المبيعات التي بموجبها يتم تسليم البضائع فقط بعد أن يتم المشتري الدفعة الأخيرة من سلسلة الأقساط.

يعترف بالإيراد من مثل هذه المبيعات عندما يتم تسليم البضائع، ولكن عندما توضح الخبرة أن معظم مثل هذه المبيعات تتم في النهاية، فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عند استلام دفعة كبيرة بشرط أن تكون البضائع موجودة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري.

٤ الطلبات التي يتم فيها استلام دفعة كاملة (أو جزئية) من الثمن مقدماً قبل شحن البضاعة التي لا تكون موجودة حينها، على سبيل المثال، سيتم صلع البضائع لاحقاً أو ستسلم مباشرة للموكل من قبل طرف ثالث.

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم البضائع إلى المشتري.

٥ اتفاقيات البيع وإعادة للشراء (عدا عمليات المقايضة) التي بموجبها يوافق البائع على إعادة شراء نفس البضائع المباعة في وقت لاحق أو عندما يكون للبائع حق إعادة الشراء أو يكون للمشتري حق إلزام البائع بإعادة شراء البضاعة.

يجب تحليل شروط الاتفاقية للتأكد فيما إذا كان البائع قد نقل فعلاً مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري، وعندما يعترف بالإيراد، لكن عندما يحتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية حتى لو تم نقل الملكية، تعتبر العملية عملية تمويل لا ينشأ عنها إيراد. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" مثال على اتفاقيات البيع وإعادة للشراء للحصول المالية.

٦ البيع لإطراف وسيطة مثل الموزعين والوسطاء وغيرهم لإعادة للبيع.

يعترف عادة بالإيراد من هذه المبيعات عندما يتم تمرير مخاطر ومنافع الملكية، ولكن إذا قام البائع جوهرياً بعمل الوكيل فيعالج البيع كبيع برسم الأمانة.

٧ الإشتراكات في المنشورات والبنود المشابهة.

عندما تكون البنود المشمولة ذات قيمة متماثلة في كل فترة زمنية، فإنه يعترف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة التي يتم فيها إرسال البنود. لكن عندما تكون البنود متغيرة القيمة من فترة إلى أخرى، فإنه يعترف بالإيراد على أساس قيمة مبيعات البند الذي تم إرساله بالنسبة إلى قيمة المبيعات الكلية التقديرية لكافة البنود المتخطاة بالإشتراك.

٨ المبيعات بالتقسيط، حيث يتم استلام المقابل على أقساط.

يعترف بالإيراد الذي يحزى إلى سعر البيع، صاف من الفائدة في تاريخ البيع. سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل، ويتم تحديده بواسطة خصم الأقساط القليلة للحصول باستخدام سعر فائدة مستتب. يعترف بعنصر الفائدة كإيراد كلما اكتسب على أصل زمني يأخذ في الاعتبار سعر الفائدة المستتب.

٩ مبيعات العقارات.

يعترف بالإيراد عادة عند انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري. على أنه وفق بعض التشريعات قد تؤول الحصة العادلة في عتار قبل انتقال حق الملكية القانوني وعليه تنتقل مخاطر ومنافع الملكية في تلك المرحلة. في مثل هذه الحالات، وبشرط عدم بقاء أعمال هامة يجب أن ينجزها البائع بموجب العقد، قد يكون من المناسب الاعتراف بالإيراد. وإن كان البائع ملتزم بإنجاز أعمال هامة بعد انتقال حق الملكية العادل و/أو حق الملكية القانوني فإنه يعترف بالإيراد مع إنجاز الأعمال، ومثال على ذلك بناء لو مرفق آخر لم يكتمل إنشاؤه.

في بعض الأحيان يمكن أن يباع عتار ويبقى هناك درجة من استمرارية الارتباط مع البائع بحيث أن مخاطر ومنافع الملكية لم تنتقل. من أمثلة ذلك اتفاقيات البيع وإعادة للشراء والتي تحتوي على خيارات الشراء والبيع، واتفاقيات ضمن بموجبها إشغال العقار لمدة محدودة، أو تكفل عائداً على استثمار للمشتري لمدة محددة. في مثل هذه الحالات فإن طبيعة ومدى ارتباط البائع المستمر يقرر كيف تتم المحاسبة عن العملية، فقد تتم للمحاسبة عنها كعملية بيع أو عملية تمويل أو عقد إيجار أو ترتيبات أخرى متعلقة بمشاركة الأرباح. فإذا تمت للمحاسبة عنها كبيع فإن ارتباط البائع المستمر قد يؤخر الاعتراف بالإيراد.

على البائع كذلك أن يأخذ في الاعتبار وسائل الدفع وللدليل على التزام المشتري بإتمام عملية الدفع على سبيل المثال، عندما يكون إجمالي الدفعات المستلمة، بما في ذلك للدفعة الأولية التي سدها المشتري أو الدفعات المستمرة من قبل المشتري لا توفر أدلة كافية على التزام المشتري بإتمام الدفع، فإنه يعترف بالإيراد فقط في حدود النقد المستلم.

تقديم الخدمات

١٠ رسوم التركيب

يعترف برسوم التركيب كإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز التركيب، إلا إذا كانت هذه الرسوم عرضية نسبة إلى بيع المنتج عندئذ يعترف بها عند بيع البضائع.

١١ رسوم الخدمات المشمولة في سعر المنتج

عندما يضم سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً للخدمات اللاحقة (على سبيل المثال، دعم المنتجات وتعزيزها في مبيعات برنامج للحاسوب الآلي) فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمة، ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمات بموجب الاتفاقية مع ربح محقول على هذه الخدمات.

١٢ عموالات الإعلان

يعترف بعمولات الإعلان عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور، أما عمولة إنتاج الإعلان فيعترف بها بناء على مرحلة إتمام المشروع.

١٣ عموالات وكالة التأمين

يتم الإعراف بعمولات وكالة التأمين المستلمة أو القابلة للإستلام التي لا تتطلب تقديم مزيد من الخدمة كإيراد بتاريخ البدء الفعلي أو تواريخ تجديد عقود التأمين، ولكن عندما يكون من المحتمل أنه سيطلب من الوكيل تقديم المزيد من الخدمة لثناء عمر الوثيقة فإنه يجري تأجيل العمولة، أو جزء منها، للإعتراف بها كإيراد خلال فترة مريان الوثيقة.

١٤ رسوم للخدمات المالية

يعتمد الإعتراف بإيراد رسوم للخدمات المالية على الأغراض التي من أجلها تم وضع الرسوم وعلى الأساس المحاسبي المستخدم في معالجة الأداة المالية المرتبطة بها هذه الرسوم، فوصف رسوم للخدمات المالية قد لا يكون دالاً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة، لذلك يجب للتمييز بين الرسوم التي تمثل جزءاً من العقد الفعلي على الأداة المالية، والرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات، والرسوم التي تكتسب عند تنفيذ عمل هام.

(أ) الرسوم التي تمثل جزءاً من العقد الفعلي على الأداة المالية

مثل هذه الرسوم تعالج عادة كتسوية للعائد الفعلي، ولكن إن كانت الإدارة المالية منتقلة بالقيمة للعائلة بعد الإعتراف الأولي بها، فإنه يعترف بالرسوم كإيراد عند الإعتراف الأولي بهذه الأداة.

(١) رسوم التنظيم التي استلمها المشروع وتعود إلى إصدار أو تملك أداة مالية محتفظ بها كاستثمار من قبل المشروع.

قد تتضمن مثل هذه الرسوم تعويضاً عن بعض النشاطات، مثل تقييم الحالة المالية المقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات، وترتيبات الضمانات الأخرى والتفاوض بشأن شروط الأداة، وتحضير ومعالجة الوثائق، وإنهاء العملية. تحيّر هذه الرسوم جزءاً مكملًا من استمرارية الإرتباط بالإدارة المالية للنقبة، لذلك تؤجل بالإضافة إلى أي تكاليف مباشرة ذات علاقة ويعترف بها كتسوية للعائد الفعلي.

(٢) رسوم الإلتزام المستلمة من قبل المشروع لتنظيم أو شراء فرض عندما تكون فرصة الإلتزام خارج نطاق المعيار ٣٩.

إذا كان من المحتمل أن المشروع سيدخل في ترتيبات إقراض محددة والإلتزام للقروض ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة ٣٩، تعتبر رسوم الإلتزام تعويض عن المنفعة المستمرة لتملك الأداة المالية وتؤجل هي والتكاليف المباشرة ذات الصلة ويعترف بها كتسوية للعائد

الفعلي/وفي حالة انقضاء الالتزام دون أن يمنح المشروع للقرض. الالتزام القرض الذي هو ضمن نطاق المعيار ٣٩ يعترف بالرسوم كإيراد بتاريخ انقضاء الالتزام.

(٣) رسوم القروض مقابل الرهون المقبوضة من إصدار الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.

تمثل هذه الرسوم جزءاً أساسياً من عملية الدخول في الالتزام المالي. وعندما لا يتم تصنيف الالتزام المالي على أنه الالتزام المالي 'بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة'، يتم تضمين رسوم القروض مقابل الرهون المقبوضة، مع تكاليف المعاملة للمنكبة ذات العلاقة، في المبلغ الأولي المسجل للالتزام المالي ويتم الاعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي. وتتميز المنشأة بين الرسوم والتكاليف التي تمثل جزءاً أساسياً من سعر الفائدة الفعلي للالتزام المالي ورسوم القروض مقابل الرهون وتكاليف المعاملة التي تتعلق بحق تقديم للخدمات، مثل خدمات إدارة الاستثمار.

(ب) الرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات

(١) رسوم خدمات القرض:

يعترف برسم خدمات القرض التي تحملها المنشأة كإيراد مع تقديم الخدمة.

(٢) رسوم الالتزام لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإيداع خارج نطاق المعيار ٣٩.

إذا لم يكن من المرجح إبرام ترتيب إقراض محدد وكان الالتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم الاعتراف برسم الالتزام كإيراد على أساس الحصة الزمنية خلال فترة الالتزام. ويتم محاسبة التزامات القرض التي تتدرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كمشتقات ويتم قياسها بالقيمة العادلة.

(٣) رسوم إدارة الاستثمار

يتم الاعتراف بالرسوم المنكبة لإدارة الاستثمارات كإيراد عندما يتم تقديم الخدمات.

ويتم الاعتراف بالتكاليف المترتبة التي تنسب بشكل مباشر إلى تأمين عقد إدارة استثمار كأصل معين إذا كان يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بشكل موثوق وإذا كان من المرجح أنه سيتم استردادها. وكما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن التكلفة المترتبة هي التكلفة التي كان من الممكن أن لا يتم تكبدها لو لم يتم المنشأة بتأمين عقد إدارة الاستثمار. ويمثل الأصل حق المنشأة للتعاقد في الانتفاع من تقديم خدمات إدارة الاستثمار، ويتم إبطاؤه حيث تعترف المنشأة بالإيرادات ذات العلاقة. وإذا كانت تملك المنشأة محفظة من عقود إدارة الاستثمار، يمكنها أن تقيم قابلية استردادها على أساس المحفظة.

وترتبط بعض عقود الخدمات المالية بإنشاء واحدة أو أكثر من الأدوات المالية وتقديم خدمات إدارة الاستثمار. ومثال على ذلك عقد التوفير الشهري طويل الأجل المرتبط بإدارة مجموعة

من الأوراق المالية لحقوق الملكية. ويميز مقدم العقد بين تكاليف المعاملة التي ترتبط بإنشاء الأداة المالية وتكاليف تأمين حق تقديم خدمات إدارة الإستثمار.

(ج) الرسوم التي تكتسب على تنفيذ عمل هام هو أكثر أهمية من أي عمل آخر .

يعترف بالرسوم كإيرادات عند إنجاز العمل الهام، كما في الأمثلة أدناه :

(١) عمولة تخصيص أسهم لميل

يعترف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم.

(٢) رسوم لقاء ترتيب قرض بين مقرض ومستثمر

يعترف بالرسوم كإيراد عندما يتم ترتيب للقرض.

(٣) رسوم ترتيب للقروض المشتركة:

إن رسوم القرض المشترك التي يستلمها المشروع التي يقوم بترتيب قرض ولا تحتفظ بجزء من صنفه للقرض لنفسها (أو تحتفظ بجزء بنفس العقد الفعلي للمخاطر المماثلة كالمشاركين الآخرين) هي تعويض مقابل خدمة ترتيب للقرض المشترك. كمثل الرسوم المعترف بها كإيراد عند إتمام القرض المشترك.

١٥ رسوم الدخول

يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والأحداث الأخرى الخاصة عند وقوع الحدث وفي حالة بيع اشتراك في عدد من الأحداث (للنشاطات) يوزع الرسم بين الأحداث على أساس يعكس مدى إنجاز الخدمات المتعلقة بكل حدث.

١٦ رسوم الدراسة

يعترف بالإيراد خلال فترة الدراسة.

١٧ رسوم الاشتراك، والدخول والعضوية

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المقدمة. فإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط ويجب الدفع مقابل للخدمات أو المنتجات الأخرى بشكل منفصل، أو إذا كان هناك رسم اقتساب سنوي، فإنه يعترف بالرسم كإيراد عندما لا يوجد شك جوهري بالنسبة للقدرة على التحصيل. أما إذا كان الرسم يؤهل العضو لخدمات أو منشورات توفر أثناء فترة العضوية، أو لشراء بضائع أو خدمات بأسعار أقل من الأسعار المطلوبة من غير الأعضاء، فإنه يعترف بها على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

١٨ رسوم الإمتياز

قد تغطي رسوم الإمتياز تقديم الخدمات المبدئية واللاحقة، والمعدات والأصول الملموسة الأخرى

والخبرة الفنية، وعليه يعترف برسوم الإمتياز كإيراد على أساس يعكس الغرض من تحميل الرسم. تعتبر الطرق التالية مناسبة للإعتراف برسوم الإمتياز :

(أ) تزويد معدات وأصول ملموسة أخرى

يعترف بالمبلغ كإيراد، على أساس القيمة العادلة للأصول للمباعة، عندما يتم تسليم البند أو نقل الملكية.

(ب) تقديم الخدمات الأولية واللاحقة

رسوم تزويد الخدمات المستمرة سواء كانت جزء من الرسم الأولي أو رسم منفصل، يعترف بها كإيراد مع تقديم الخدمات. عندما لا يغطي الرسم المنفصل تكلفة للخدمات المستمرة ومبلغ معقول من الربح، يؤجل جزء من الرسم الأولي يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة وربح معقول على هذه الخدمات ليعترف به كإيراد مع تقديم الخدمات.

قد تتطلب اتفاقية الإمتياز قيام مانح الإمتياز بتزويد معدات ومخزون أو أصول ملموسة أخرى، بسعر يقل عن السعر الذي يحمل للآخرين أو بسعر لا يسمح بربح معقول على هذه المبيعات. في هذه الحالات، يؤجل جزء من للرسم الأولي، يكفي لتغطية للتكاليف المقدرة زيادة على ذلك السعر ويسمح بربح معقول على هذه المبيعات يعترف به خلال الفترة التي يتوقع أن تباع خلالها البضائع في المستقبل من الإمتياز، ويعترف برصيد الرسم كدخل عندما يكون قد تم جوهريا إنجاز كافة للخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الإمتياز (مثل المساعدة في اختيار الموقع، وتدريب العاملين، والتمويل والدعاية). التي أنجزت بشكل جوهري.

قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى في اتفاقية إمتياز لمطلقة جغرافية على عدد المحلات الفردية التي تقام في المنطقة. في هذه الحالة، يعترف بالرسوم التي تعزى للخدمات الأولية كإيراد نسبة إلى عدد المحلات التي تكون الخدمات الأولية فيها قد أنجزت بشكل جوهري.

إذا كان الرسم الأولي سوف يحصل على فترة ممتدة وكان هناك عدم تأكيد هام بخصوص للحصول الكامل، فإنه يعترف بالرسم عند استلام الأرصاات النقدية.

(ج) رسوم الإمتياز للمستمرة

الرسوم المحملة لقاء الإستخدام المستمر للحقوق الممنوحة بموجب الاتفاقية، أو لقاء الخدمات الأخرى المزودة خلال فترة الاتفاقية، يعترف بها كإيراد عند تقديم الخدمات أو إستخدام الحقوق.

(د) عمليات الوكالة

قد تحدث العمليات بين مانح الإمتياز والمستفيد من الإمتياز بحيث تتضمن، في جوهرها قيام مانح الإمتياز بالعمل كوكيل للمستفيد من الإمتياز، على سبيل المثال يطلب مانح الإمتياز لولزم ويعد ترتيبات لتسليمها إلى المستفيد من الإمتياز بدون ربح. لا تؤدي مثل هذه العمليات إلى تحقيق إيراد.

١٩ رسوم تطوير برامج للحاسب الآلي المعدة حسب الطلب

يعترف برسوم برامج الحاسوب المطورة خصيصاً كإيراد بناءً على مرحلة إنجاز هذا التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم التي تتم بعد التسليم.

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم

٢٠ رسوم الرخص والجمالات

بالنسبة للرسوم والجمالات المدفوعة مقابل استخدام أصول المشروع (مثل العلامات التجارية، وحقوق الاختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق الاختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق التكاليف الموسيقي والتسجيلات والأفلام) فإنه يعترف بها طبقاً لجوهر الإثباتية، ولكن من ناحية عملية، يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط للثابت خلال مدة الإثباتية، على سبيل المثال، عندما يكون للمرخص له حق استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن.

إن حالة الحقوق لقاء مبلغ ثابت أو كفالة بدون حق استرداد بموجب اتفاق غير قابل للإلغاء يسمح للمرخص له باستغلال الحقوق بحرية ولا تبقى على ملاح الرخصة التزامات واجبة الوفاء تحظر في جوهرها عملية بيع، مثال ذلك، اتفاقية ترخيص لاستخدام برامج حاسوب حيث لا يوجد على المرخص التزامات بعد التسليم وكمثال آخر، منح حقوق عرض فيلم في الأسواق حيث لا يوجد رقابة على الموزع ومن غير المتوقع استلام إيرادات إضافية من المبيعات، في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عند وقت البيع.

في بعض الأحيان يكون استلام رسم ترخيص أو أتاوة معتمداً على حصول حدث مستقبلي. في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن الرسم أو الأتاوة سوف تستلم، وهذا يتم عادة عند حصول الحدث.

معيـر المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظفين

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منافع الموظفين المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإصاحات الصادرة بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ١٢

	المقدمة
	معيـار المحاسبة الدولي ١٩
	"منافع الموظفين"
	الهدف
٦ - ١	النطاق
٧	تعريفات
٢٣ - ٨	منافع الموظفين قصيرة الأجل
٢٢ - ١٠	الإعتراف والقياس
١٠	كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل
١٦ - ١١	حالات الخياـب قصيرة الأجل المعروضة
٢٢ - ١٧	خطط المشاركين في الربح والمكافآت
٢٣	الإفصاح
	منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات
٤٢ - ٢٤	المحددة وخطط المنافع المحددة
٣٣ - ٢٩	خطط أصحاب العمل المتعددين
	خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف
٣٤ - ٣١	المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة
٣٨ - ٣٦	خطط للدولة
٤٢ - ٣٩	المنافع المؤمن عليها
٤٧ - ٤٣	منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة
٤٥ - ٤٤	الإعتراف والقياس
٤٧ - ٤٦	الإفصاح
١١٩ - ٤٨	منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة
٦٢ - ٤٩	الإعتراف والقياس
٥٣ - ٥٢	محاسبة الإلتزام الضمني
٦٠ - ٥٤	الميزانية العمومية
٦٢ - ٦١	الربح والخسارة
	الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع
١٠١ - ٦٣	المحددة وتكلفة الخدمة الحالية
٦٦ - ٦٤	أسلوب التقييم الإكتواري
٧١ - ٦٧	اسناد المنافع لفترات للخدمة
٧٧ - ٧٢	الإقتراضات الإكتوارية
٨٢ - ٧٨	الإقتراضات الإكتوارية: سعر الخصم
٩١ - ٨٣	الإقتراضات الإكتوارية: الرواقب والمنافع والتكاليف الطبية
٩٥ - ٩٢	المكاسب والخسائر الإكتوارية
١٠١ - ٩٦	تكلفة الخدمة السابقة
١٠٧ - ١٠٢	الإعتراف والقياس: أصول الخطة
١٠٤ - ١٠٢	القيمة للعائلة لأصول الخطة

١٠٤ - ١٠٤	التعويضات
١٠٧ - ١٠٥	العائد على أصول الخطة
١٠٨	إدماج الأعمال
١١٥ - ١٠٩	التخفيضات والتسويات
١١٩ - ١١٦	العرض
١١٧ - ١١٦	للتقاص
١١٨	التمييز على أساس الجاري/غير الجاري
١١٩	المكونات المالية لتكاليف المنافع لما بعد انتهاء الخدمة
١٢٥ - ١٢٠	الإفصاح
١٣١ - ١٢٦	منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
١٣٠ - ١٢٨	الإعتراف والقياس
١٣١	الإفصاح
١٤٣ - ١٣٢	منافع نهاية الخدمة
١٣٨ - ١٣٣	الإعتراف
١٤٠ - ١٣٩	القياس
١٤٣ - ١٤١	الإفصاح
١٥٦ - ١٥٣	أحكام إنتقالية
١٦٠ - ١٥٧	تاريخ النفاذ
	الملاحق
	أ مثال توضيحي
	ب إفساحات إيضاحية
	ج توضيح تطبيق الفقرة ١٥٨
	د مصادقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٢
	هـ للرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٢)
	و التعديلات على المعايير الأخرى
	ز موافقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٤
	ح للرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٤)
	أساس الإستنتاجات

إن معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" مبين في الفقرة ١-١٦٠. تتسوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معيير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معيير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٩ في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات، "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق للسياسات المحاسبية في غولب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل أصحاب العمل لمناافع الموظفين، وهو محل محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "مناافع الموظفين"، الذي اعتمد في عام ١٩٩٣. يحتوي الملحق (٣) على للتغيرات الرئيسية عن المعيار القديم (أسس الإستنتاجات)، ولا يتناول المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد").

مقدمة ٢ يحدد هذا المعيار خمس فئات لمناافع الموظفين:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات للمرضية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا كانت مستحقة خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة) والمناافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والسيارات والبطاقات أو الخدمات المعفاة أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) المنافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى وللتأمين على الحياة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الإحتقال بالمسابقات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

مقدمة ٣ يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بمناافع الموظفين قصيرة الأجل عند قيام الموظف بتقديم خدمة مقابل هذه المنافع.

مقدمة ٤ تصنف خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، ويقدم المعيار إرشادات معينة فيما يتعلق بتصنيف خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والخطط ذات المنافع المؤمن عليها.

مقدمة ٥ بموجب خطط المساهمات المحددة تنفع المنشأة مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (صندوق)، ولا يكون عليها إلزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتوقعة بخدمتهم في الفترات الحالية والمباعدة، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالمساهمات في خطة محددة عندما يقدم الموظف خدمة مقابل هذه المساهمات.

مقدمة ٦ تعرف كافة خطط المنافع الأخرى ما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط منافع محددة، وقد لا تكون خطط المنافع المحددة مموله أو قد تكون مموله كلياً أو جزئياً، ويتطلب المعيار من المنشأة ما يلي:

- أن لا يكون مسؤولاً فقط عن إلتزاماته القانونية ولكن كذلك عن أي إلتزام ضمني ناتج عن نشاطات المشروع؛
- تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المعروفة والقيمة العادلة لأية أصول خطة لها إلتزام كائن؛ بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ملاباً عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ للميزانية العمومية؛

- (ج) استخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقطرة لتعويض التزاماته وتكاليفه؛
- (د) إسناد المنافع لفترات الخدمة بموجب صيغة المنافع للخطأ إلا إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى من المنافع أعلى مما هو في السنوات السابقة؛
- (هـ) استخدام افتراضات إكتوارية غير متحيزة ومتفقة مع بعضها خاصة بالمتغيرات الديموغرافية (معدل تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (الزيادة المستقبلية في الرواتب والتغيرات في التكاليف الطبية وتغيرات معينة في منافع الدولة)، ويجب أن تكون الافتراضات المالية بناء على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم تسوية الالتزامات خلالها؛
- (و) تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى علائق السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركات ذات النوعية العالية (أو على السندات الحكومية في البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لهذه السندات) ذات العملة والفترة التي تتفق مع عملة وفترة للالتزامات المنافع لما بعد انتهاء الخدمة؛
- (ز) طرح القيمة العادلة لأية أصول خطة من مبلغ الالتزام المرحل. ويتم معاملة حقوق السداد المعينة التي لا تتأهل كإصول خطة بنفس الطريقة كأصول خطة، فيما عدا أنها تعرض كأصل منفصل وليس تخفيض من الالتزام؛
- (ح) تحديد المبلغ المرحل لأصل بحيث لا يزيد عن صافي إجمالي ما يلي:
- (١) أية تكلفة خدمة سابقة وخسائر إكتوارية غير معترف بها ؛ بالإضافة إلى
 - (٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوافرة على شكل استردادات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة.
- (ط) الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مستحقة؛
- (ي) الاعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسوية خطة منافع محددة عندما يحدث التقليص أو للتسوية، ويجب أن يشمل المكاسب أو الخسارة أي تغير لنجم في القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة والجزء غير المعترف به لأية مكاسب أو خسائر إكتوارية متعلقة بذلك وتكلفة الخدمة السابقة؛ و
- (ك) الاعتراف بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية التي تزيد عما يلي أيهما أعلى:
- (١) ١٠% من القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة (قبل خصم أصول الخطة)؛ و
 - (٢) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.
- الجزء من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي سيتم الاعتراف بها لكل خطة منافع محددة هو الزيادة التي وقعت خارج "النطاق" البالغ ١٠% في تاريخ تقديم التقارير السابق مقسم على معدل الأعمار العاملة الباقية المتوقعة للموظفين المشاركين في الخطة.

يسمح المعيار كذلك بالأساليب منتظمة للاعتراف الأمرع شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر وتطبيق الأساس بشكل منتظم من فترة لآخرى، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها الاعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكوتارية. في الربح أو الخسارة. إلى جانب ذلك يسمح المعيار للمنشأة الاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكوتارية في الفترة التي تحدث فيها خارج الربح أو الخسارة في بيان الربح والخسارة المعترف بها.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار أسلوب محاسبة أسهل لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل مما تتطلبه المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة؛ يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكوتارية وتكلفة الخدمة السابقة في الحال.

مقدمة ٨ منافع نهاية الخدمة هي منافع الموظفين الممنوحة نتيجة لما يلي: قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي أو قرار الموظف الإختياري قبول ترك العمل مقابل هذه المنافع، والحدث الذي يتسبب في نشوء الإلتزام هو الإنهاء وليس خدمة الموظف، ولذلك يجب أن تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بما يلي:

- (أ) إنهاء خدمة للموظف أو مجموعة الموظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو
- (ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الإختياري.

مقدمة ٩ تعتبر المنشأة ملتزمة بالإلتزام فقط عندما يكون لديه خطة رسمية مفصلة (مع حد أدنى من المحتويات المحددة) للإلتزام ولا يوجد احتمال فعلي بسخيها.

مقدمة ١٠ تصبح منافع نهاية الخدمة مستحقة بعد أكثر من ١٢ شهرا من تاريخ الميزانية العمومية وبالتالي يجب خصمها، وفي حالة العرض الذي يتم لتشجيع ترك العمل الإختياري فإن قياس منافع نهاية الخدمة يجب أن يكون مبنيا على عدد الموظفين الذي يتوقع قبولهم للعرض.

مقدمة ١١ [تم إلغاؤها]

مقدمة ١٢ هذا المعيار نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل ليكر، وعند تطبيق المعيار للمرة الأولى يسمح للمنشأة الاعتراف بأية زيادة ناجمة في الإلتزاماته للخاصة بمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على مدى فترة لا تزيد عن خمس سنوات، وإذا نجم عن تطبيق المعيار تخفيض الإلتزام يطلب من المنشأة الاعتراف بالإنخفاض في الحال.

مقدمة ١٣ [تم إلغاؤها]

معيار المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظفين

الهدف

هدف هذا المعيار بيان المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع الموظفين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالإعتراف:

- (أ) بالتزام عند قيام موظف بتقديم خدمة له مقابل منافع الموظفين التي سيستمع بدفعها لهم في المستقبل؛ و
- (ب) بمصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المنافع الاقتصادية الناشئة عن الخدمة المقدمة من قبل الموظف في مقابل تبادل منافع للموظف.

النطاق

- ١ يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن منافع الموظفين، ما عدا ما يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ المنع على أساس الأسهم.
- ٢ لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ للمحاسبة والتقارير عن برامج منافع للتقاعد).

٣ ينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:

- (أ) بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين المنشأة وموظفين فرديين ومجموعات موظفين أو ممثلهم؛
- (ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المشاريع المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة؛ أو
- (ج) حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلزام يستتجى حيث لا يوجد للمنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، ولحد الأمثلة على الإلتزام الضمني ما يترتب على تغيير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول للعلاقات مع الموظفين.

٤ تشمل منافع الموظفين:

- (أ) منافع للموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي والإجازة السنوية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا استحققت خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والانتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛
- (ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة ما بعد انتهاء الخدمة والعطلة الطبية ما بعد انتهاء الخدمة؛
- (ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة للتفرغ للبحث أو الإحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة للطويلة الأخرى ومنافع المعجز طويلة الأجل بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة؛ منافع للتعويضات في صورة حقوق ملكية؛ و
- (د) منافع نهاية الخدمة.

نظراً لأن كل بند محدد في (أ) إلى (هـ) أعلاه له خصائص مختلفة فإن هذا المعيار يحدد متطلبات منفصلة لكل فئة.

٥ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعملونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بالمنتجات أو الخدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو لأزواجهم أو أبنائهم أو من يعملونهم أو الآخرين مثل شركت التأمين.

٦ يمكن للموظف تقديم الخدمات المنشأة على أساس دول كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار يشمل الموظفون المدراء وموظفي الإدارة الآخرين.

تعريفات

٧ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

منافع الموظفين هي كلفة أشكال العوض الذي تعطيه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.

منافع الموظفين قصيرة الأجل هي منافع الموظفين (باستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة.

المنافع ما بعد انتهاء الخدمة هي منافع الموظفين (باستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.

خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع بعد انتهاء فترة الخدمة لموظف واحد أو أكثر.

خطط المساهمات المحددة هي خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة حيث تقوم المنشأة بموجبها بنفع مساهمات ثابتة في وحدة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليه إنترام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن للصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كلفة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.

خطط المنافع المحددة هي خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة باستثناء خطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعدين هي خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة (باستثناء خطط الدولة) التي:

- (أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المشاريع التي ليست تحت السيطرة المشتركة؛ و
- (ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة على أساس تحديد مستويات المساهمات والمنافع بدون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفون المعنيين.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منافع الموظفين (باستثناء منافع ما بعد انتهاء الخدمة ومنافع نهاية الخدمة) ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم.

منافع نهائية الخدمة هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة إما:

- (أ) لقرار المنشأة بإقهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو
- (ب) لقرار الموظف الإختياري بقبول ترك العمل مقابل هذه المنافع.

منافع الموظفين المستحقة هي منافع الموظفين غير المشروطة بالتوظيف المستقبلي.

القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية بدون خصم أية أصول خطة للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. تكلفة الخدمة الحالية هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناجمة من خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة هي الزيادة خلال فترة معينة في القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التصديق بمقدار فترة واحدة.

أصول الخطة تشمل ما يلي:

- (أ) الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع للموظفين طويل الأجل؛
- (ب) بوالص تأمين مؤهلة.

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع للموظفين طويل الأجل هي أصول (باستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي يصدرها المشروع)، التي:

- (أ) تحتفظ بها الوحدة (الصندوق) المنفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير والموجودة فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين؛
 - (ب) متوفرة لتستخدم فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين، وليست متوفرة لدائمي المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا:
- (١) أما أن تكون الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين للفترة أو للمنشأة المقدمة للتقارير؛ أو
 - (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

بوليصة التأمين المؤهلة هي بوليصة تأمين "يصدرها مؤمن ليس طرفاً ذو علاقة (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للمنشأة المقدمة للتقارير إذا كانت عوائد البوليصة :

- (أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين بموجب خطة منافع محددة ؛ و
 - (ب) ليست متوفرة لدائمي المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا:
- (١) كانت العوائد تمثل أصولاً فائضة لا تحتاج لها البوليصة لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين؛ أو

* لا تعتبر بالضرورة بوليصة التأمين المؤهلة عقد تأمين، كم التعريف في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ "عند التأمين".

(٢) أُعيدت الأصول إلى المنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن بموجبه مبدلة الأصل أو تسديد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة.

العائد على أصول الخطة هو الفقدان وأرباح الأسهم والإيراد الآخر المأخوذ من أصول الخطة بالإضافة إلى المكاسب والخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول الخطة مخصصا منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومخصصا منها كذلك أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسه.

المكاسب والخسائر الإكتوارية تشمل:

- (أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروقات بين الافتراضات الإكتوارية السابقة وما الواقع الفعلي) ؛ و
- (ب) آثار التغيرات في الافتراضات الإكتوارية.

تكلفة الخدمة السابقة هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في الفترات السابقة الناجمة في الفترة الحالية من إدخال أو إجراء تعديلات في منافع ما بعد نهاية الخدمة أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المنافع أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع القائمة).

منافع الموظفين قصيرة الأجل

٨ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بلودا مثل :

- (أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛
- (ب) حالات لغياب قصيرة الأجل للموظفة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم خدماتهم؛
- (ج) المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة؛ و
- (د) المنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإنتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين.

٩ محاسبة منافع للموظفين قصيرة الأجل تكون عادة غير معقدة لأنه لا يطلب افتراضات إكتوارية لقياس الالتزام أو للتكلفة ولا يوجد احتمال بأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس لالتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أساس غير مخصص.

الإعتراف والقياس

كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل

١٠ عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية يجب على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصص لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة:

(أ) كإلتزام (مصرف مستحق) يحد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصص للمنافع يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصرف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي؛ و

(ب) كمصرف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بالداخل المنافع في تكلفة الأصل (أنظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ 'المخزون' ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ 'الممتلكات والمصانع والمعدات'.

توضح الفقرات ١١، ١٤ و ١٧ كيف يجب على المنشأة تطبيق هذا المتطلب على منافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضة وخطط مشاركة في الأرباح والمكافآت.

حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة

١١ يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضة بموجب الفقرة ١٠ كما يلي:

(أ) في حالات تراكم الغياب للمعوض عندما يقدم الموظفون للخدمة التي تزيد من حقهم في غياب مستقبلية معوضة؛ و

(ب) في حالة عدم تراكم غياب معوض عند حدوث حالات للغياب.

١٢ يمكن للمنشأة تعويض الموظفين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة كمكلف والخدمة العسكرية، ويقسم استحقاق الغيابات للمعوضة إلى فئتين:

(أ) تراكمية؛ و

(ب) غير تراكمية.

١٣ الغياب المعوض التراكمي هو ذلك الغياب المرحل ويمكن استخدامه في الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بأكمله، وقد يكون تراكم الغياب المعوض إما مستحق (بكلمات أخرى يستحق الموظفون دفعة نقدية لحالات الاستحقاق غير المستخدم عند تركهم للمشروع)، أو غير مستحق عندما لا يكون الموظفون مستحقين لدفعة نقدية لحالات الاستحقاق غير المستخدم عند تركهم للمشروع)، وينشأ الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم خدمة تزيد من استحقاقهم للغياب للمعوض المستقبلي. ويكون الإلتزام قائما ويتم الاعتراف به حتى ولو كان الغياب للمعوض غير مستحق بالرغم من احتمال أن يؤثر على ذلك الإلتزام ترك الموظف قبل استخدامهم لحقهم في الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر.

١٤ يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم الغياب المعوض على أنها المبلغ الإضافي الذي يتوقع أن تكفه المنشأة نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية.

١٥ يقاس الأسلوب المحدد في الفقرة السابقة الإلتزام بمقدار مبلغ الدفوعات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم، وفي العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود إلتزام مادي للغياب المعوض غير المستخدم، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن يكون إلتزام الإجازة المرضية ملغياً فقط إذا كان هناك اتفاق رسمي أو غير رسمي على أن الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة قد تؤخذ على أنها إجازة مدفوعة.

مثال يوضح الفقرتين ١٤ و ١٥

منشأة يعمل بها ١٠٠ موظف، وكل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة مقدارها خمسة أيام عمل لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. تؤخذ الإجازة المرضية أولاً من استحقاق السنة الحالية وبعدها من أي رصيد مرحل من السنة السابقة (على أساس الدائل أخيراً صادر أولاً)، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠١١ يكون معدل الإستحقاق غير المستخدم يومين لكل موظف وتتوقع المنشأة بناء على الخبرة السابقة أن يستمر ٩٢ موظفاً أن يستهلكوا أكثر من خمسة أيام إجازة مرضية مدفوعة في عام ٢٠١٢، وأن الموظفين الشائبة الباقين سيأخذون معدلاً مقداره ستة أيام ونصف لكل واحد منهم.

تتوقع المنشأة أنه سيبلغ ١٢ يوماً إضافياً من رتب الإجازة المرضية نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ (يوم ونصف لكل واحد من الموظفين الثمانية)، وعلى ذلك تعترف المنشأة بالإلتزام مساو لرتب التي عثر يوماً من الإجازة المرضية.

١٦ للغياب المعوض غير التراكمي لا يرحل: بمعنى أنه ينقضي إذا لم يتم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله، وهو لا يعطي استحقاقاً للموظفين لدفعة نقدية عن حالات الإستحقاق غير المستخدم عند ترك المنشأة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لرتب الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الإستحقاق السابق غير المستخدم عن الإستحقاق المستقبلي) وإجازة الأمومة أو الأبوة والغياب المعوض لخدمة المكلفين أو لخدمة العسكرية، ولا تعترف المنشأة بالإلتزام أو مصروف حتى وقت الغياب لأن خدمة الموظفين لا تزيد عن مبلغ المنفعة.

خطط المشاركين في الربح والمكافآت

١٧ يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المشاركة في الربح والمكافآت بموجب الفقرة (١٠) وذلك فقط عندما:

- أ) يكون على المنشأة الإلتزام حالي قانوني أو ضمني لإجراء هذه الدفعات نتيجة لأحداث سابقة؛ و
- ب) يمكن إجراء تقدير موثوق به للإلتزام.

يكون الإلتزام قائماً فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلي سوى إجراء الدفعات.

١٨ بموجب بعض خطط المشاركة في الربح يستلم الموظفون حصة في الربح فقط إذا استمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة، وهذه للخطط تخلق التزاماً ضمناً عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمة التي تزيد عن المبلغ الذي سيتم دفعه لو أنهم استمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة، ويعكس قياس هذه الالتزامات الضمنية لاحتال ترك بعض الموظفين للخدمة بدون استلام دفعات المشاركة في الربح.

مثال يوضح الفقرة ١٨

تتطلب خطة مشاركة في الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافي ربحها للسنة للموظفين الذين يستمرون في عملهم على مدى السنة، وإذا لم يترك موظفون الخدمة خلال السنة سيكون إجمالي دفعات المشاركة في الربح للسنة ٢% من صافي الربح، وتقدر المنشأة أن تغير الموظفين سيخفف الدفعات إلى ٢,٥% من صافي الربح.

تعترف المنشأة بالتزام ومصروف مقداره ٢,٥% من صافي الربح.

١٩ قد لا يكون على المنشأة التزام قانوني لدفع مكافأة، وبغرض ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت، وفي هذه الحالات يكون على المنشأة التزام ضمني لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع المكافأة، ويعكس قياس الالتزام الضمني إمكانية قيام بعض الموظفين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة.

٢٠ تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق لالتزامها القانوني أو الضمني بموجب خطة مشاركة في الربح أو مكافأة، وذلك فقط:

- (أ) عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للخطة على صيغة لتحديد مبلغ المنفعة؛
- (ب) عندما تحدد المنشأة المبالغ التي سيتم دفعها قبل اعتماد البيانات المالية لإصدارها؛ أو
- (ج) عندما تسطي الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الالتزام الضمني للمنشأة.

٢١ ينجم الالتزام بموجب خطة المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة الموظفين وليس من عملية مع ملاكي المنشأة، وبناء على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة خطة المشاركين في الربح والمكافآت ليس كتوزيع لصافي الربح ولكن كمصروف.

٢٢ إذا لم تكن دفعات المشاركة في الربح والمكافآت مستحقة بأكملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات هي منافع للموظفين الأخرى طويلة الأجل (انظر الفقرات ١٢٦-١٣١).

الإفصاح

٢٣ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إجراء إفصاحات، فعلى سبيل المثال حيث يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض للبيانات المالية"، وجوب إعراف المنشأة بتكاليف الموظفين.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

٢٤ تشمل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة ما يلي على سبيل المثال:

- (أ) منافع التقاعد مثل الرواتب التقاعدية؛ و
- (ب) المنافع الأخرى بعد إنتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد إنتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد إنتهاء الخدمة.

تعتبر الترتيبات حيث تقوم المنشأة بتقديم منافع بعد إنتهاء الخدمة أنها خطط منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق أولاً بإنشاء وحدة مستقلة لاستلام المساهمات ودفع المنافع.

٢٥ تصنف خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها إما خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، وذلك يعتمد على الطبيعة الاقتصادية للخطة كما هي مأخوذة من أحكامها وشروطها الرئيسية، وبموجب خطط المساهمة المحددة :

- (أ) يقتصر الالتزام القانوني أو الإشتتاجي للمنشأة على المبلغ الذي يوافق على المساهمة به في الصندوق، وهكذا يتم تحديد مبلغ المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة الذي يستلمه الموظف بمقدار مبلغ المساهمات التي تدفعها المنشأة (ومن المحتمل كذلك للموظف) لخطة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين، بالإضافة إلى عقودات الإستثمارات الناجمة من المساهمات؛ و

- (ب) تبعاً لذلك تقع المخاطرة الإكتوارية (إن المنافع ستكون أقل مما هو متوقع) ومخاطرة الإستثمار (إن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لمواجهة المنافع المتوقعة) على الموظف.

٢٦ من الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها إلتزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق هو عندما يكون على المنشأة إلتزام قانوني أو إشتتاجي من خلال:

- (أ) صيغة منافع خطة ليست مرتبطة فقط مع مبلغ المساهمات؛
- (ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال خطة أو بشكل مباشر لعائد محدد على المساهمات؛ أو
- (ج) الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلتزام إشتتاجي، مثال ذلك قد ينشأ إلتزام إشتتاجي حيث يكون للمنشأة تاريخ بزيادة المنافع للموظفين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد إلتزام قانوني للقيام بذلك.

٢٧ بموجب خطط المنافع المحددة:

- (أ) إلتزام المنشأة هو تقديم المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛ و
- (ب) تقع المخاطرة الإكتوارية (تكلف المنافع أكثر مما هو متوقع) ومخاطرة الإستثمار في جورها على المنشأة، وإذا كانت الخبرة الإكتوارية أو الإستثمارية أسوأ مما كان متوقفاً فقد تتم زيادة إلتزام المنشأة.

٢٨ توضح الفقرات ٢٩ إلى ٤٢ أدناه الفرق بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة في سياق خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والمنافع المؤمن عليها.

خطط أصحاب العمل المتعددين

٢٩ يجب على المنشأة تصنيف خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة بموجب أحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام استراتيجي يتعدى الأحكام الرسمية)، وحيث تحدد خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة منافع محددة يجب على المنشأة :

(أ) احتساب حصتها لتسوية في التزام المنافع المحددة وأصول الخطة والتكلفة المتوقعة بالخطة بنفس الطريقة كما هي لأي خطة منافع محددة أخرى؛ و

(ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٢٠.أ.

٣٠ عندما لا تتوفر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المنافع المحددة لخطة أصحاب العمل المتعددين التي هي خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة:

(أ) احتساب الخطة بموجب الفقرات ٤٤-٤٦ كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة؛

(ب) الإفصاح عن:

(١) حقيقة أن الخطة هي خطة منافع محددة؛ و

(٢) سبب عدم توفر معلومات كافية لتمكين المنشأة من احتساب الخطة على أنها خطة منافع محددة؛ و

(ج) إلى الحد الذي يمكن به أن يؤثر فائض أو عجز في الخطة على مبلغ المساهمات المستقبلية يجب الإفصاح عما يلي:

(١) أية معلومات متوفرة عن ذلك الفائض أو العجز؛

(٢) الأساس المستخدم لتحديد ذلك الفائض أو العجز؛ و

(٣) الدلالات الضمنية إن وجدت للمنشأة .

٣١ فيما يلي مثال على خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين حيث:

(أ) يتم تمويل الخطة على أساس الإنقطاع عند الدفع بحيث: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المنافع التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع المستقبلية التي تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و

(ب) يتم تحديد منافع الموظفين حسب طول مدة خدمتهم، والمشاريع المشاركة لا يوجد لديها وسائل فعلية للإلتصاف من الخطة بدون دفع مساهمة للمنافع التي يحصل عليها الموظفون حتى تاريخ الإلتصاف، ومثل هذه الخطة تخلق مخاطرة تكرارية للمنشأة؛ إذا كانت التكلفة النهائية للمنافع التي تم الحصول عليها في تاريخ الميزانية العمومية أكبر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة بما زيادة مساهمتها أو إقناع الموظفين بقبول تخفيض في المنافع، وعلى ذلك تعرف هذه الخطة بأنها خطة منافع محددة.

٣٢ حيث تتوفر معلومات كافية عن خطة أصحاب العمل المتعددين التي هي خطة منافع محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية في إلزام المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة المنافع ما بعد انتهاء الخدمة المرتبطة مع الخطة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لأي خطة منافع محددة، على أنه في بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصته في المركز المالي وإداء الخطة بموثوقية كافية للأغراض المحاسبية، وقد يحدث ذلك:

- (أ) إذا لم يتوفر للمنشأة إمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالخطة التي تلبى متطلبات هذا المعيار؛ أو
- (ب) إذا عرضت الخطة المشاريع المشاركة لمخاطر إكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود أساس ثابت وموثوق به لتخصيص الالتزام وأصول الخطة والتكلفة للمنشآت الفردية المشاركة في الخطة.

في هذه الحالات تقوم المنشأة بإجراء المحاسبة للخطة كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة ويفصح عن المعلومات الإضافية التي تتطلبها الفقرة ٣٠.

١٣٢ من الممكن أن تكون هناك اتفاقية تعاقدية بين خطة أصحاب العمل المتعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفئات على المشاركين (أو تمويل العجز)، وعلى المشارك في خطة أصحاب العمل المتعددين مع وجود هذه الاتفاقية التي تفسر الخطة كخطة مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ أن يعترف بالأصل أو المطلوب الذي ينجم من الاتفاقية التعاقدية والدخل أو المصروف الناجم في الربح أو الخسارة.

أمثلة توضح الفقرة ٣٢ أ

تشارك منشأة في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين لا تقوم بإعداد تقييمات للخطة على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩، وهي لذلك تفسر الخطة كما لو أنها خطة مساهمة محددة، ويبين تقييم التمويل ليس على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩ عجزاً مقداره ١٠٠ مليون في الخطة، وقد وافقت الخطة بموجب عقد على جدول للمساهمات مع أصحاب العمل المشاركين في الخطة ينهي العجز على مدى السنوات الخمس التالية، ويبلغ إجمالي مساهمات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون.

تعترف المنشأة بمطلوب عن المساهمات محللة القيمة الزمنية للنقود ومصروف مماثل لذلك في الربح أو الخسارة.

٣٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة أن تعترف المنشأة بمعلومات حول التزامات معينة محتملة أو تنصع عنها، وفي سياق خطة أصحاب عمل متعددين قد ينشأ مطلوب محتمل مما يلي على سبيل المثال:

- (أ) الخصائر الإكتوارية المتعلقة بالمنشآت الأخرى المشاركة لأن كل منشأة مشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين تشارك في المخاطر الإكتوارية لكل منشأة مشاركة أخرى؛ أو
- (ب) أية مسؤولية بموجب أحكام الخطة لتمويل أي عجز في الخطة إذا توقفت المنشآت الأخرى عن المشاركة.

٣٣ تتميز خطط أصحاب العمل المتعددين عن خطط إدارة المجموعة، وخطة إدارة المجموعة هي مجرد تجميع لخطط أصحاب العمل الفرديين معاً للسماح للموظفين المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الاستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار والإدارة، ولكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل للمنفعة الوحيدة لموظفيهم، ولا تشكل خطط الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات متوفرة في الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أي خطة صاحب عمل مفردة، ولأن هذه الخطط لا تعرض المشاريع المشتركة للمخاطر الإكتوارية المتعلقة بالموظفين الحاليين والسابقين للمشاريع الأخرى، وتتطلب التعريفات في هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتصنيف خطة إدارة المجموعة على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة حسب أحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام ضمني يتعدى الأحكام الرسمية).

خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة

٣٤ أن خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة ليست خطط أصحاب عمل متعددين.

١٣٤ على المنشأة التي تتشارك في مثل هذه الخطة الحصول على معلومات حول الخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على أساس الافتراضات التي تنطبق على الخطة ككل، وإذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية لتحصيل صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على منشآت المجموعة الفردية فإن على المنشأة الاعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو للفردية بصافي تكلفة الخطة المحددة الذي تم تحميله، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فإنه يجب الاعتراف بصافي التكلفة المحددة في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشأة المجموعة التي هي قانونياً صاحب العمل الكفيل للخطة، وعلى المنشآت الأخرى للمجموعة الاعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو للفردية بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة.

٣٤ أن للمشاركة في مثل هذه لخطة هي معاملة طرف ذي علاقة لكل منشأة فردية في المجموعة، ولذلك يجب على المنشأة إجراء الإفصاحات التالية في بياناتها المالية المنفصلة أو للفردية:

(أ) الاتفاقية التعاقدية أو السياسة المبنية لتحصيل صافي تكلفة المنفعة المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل هذه السياسة.

(ب) السياسة الخاصة بتحديد المساهمة التي ستدفعها المنشأة.

(ج) إذا كانت المنشأة مسؤولة عن تخصيص صافي تكلفة المنفعة المحددة حسب الفقرة ١٣٤ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالخطة ككل حسب الفقرتين ١٢٠-١٢١.

(د) إذا كانت المنشأة مسؤولة عن المساهمة المستحقة للدفع للفترة حسب الفقرة ١٣٤ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالمنشأة ككل حسب الفقرات ١٢٠ (ب)-(هـ)، (ي)، (ز)، (س)، (ف)، ١٢١، ولا تنطبق الإفصاحات الأخرى التي تتطلبها الفقرة ١٢٠.

٣٥ [تم إلغاؤها]

خطط الدولة

٣٦ يجب على المنشأة إجراء محاسبة لخطط الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لخطط أصحاب عمل متعدين (أنظر للقررتين ٢٩ و ٣٠).

٣٧ يتم وضع خطط الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المشاريع (أو كافة المشاريع في فئة معينة، مثل ذلك صناعة معينة) ويقوم بتشغيلها الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (مثال ذلك وكالة مستقلة ذاتيا أنشئت بشكل محدد لهذا الغرض) هي ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المقدمة للتقارير، وتوفر بعض الخطط التي وضعتها المنشأة منافع إجبارية تحل محل المنافع التي يتم خلالها لذلك تخطيطها بموجب خطة الدولة ومنافع اختيارية إضافية، وهذه الخطط لا تعتبر خطط دولة.

٣٨ تتصف خطط الدولة بأنها منفعة محددة أو مساهمة محددة بطبيعتها بناء على إلزام المنشأة بموجب الخطة، ويتم تمويل العديد من خطط الدولة على أساس الاستقطاع عند الدفع؛ تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافيا لدفع المنافع المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع المستقبلية التي يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية، ورغم ذلك نجد أن معظم خطط الدولة لا يوجد على المنشأة فيها إلزام قانوني أو ضمني لدفع هذه المبالغ المستقبلية؛ فإلزامها الوحيد هو دفع المساهمات عندما تستحق، وإذا توقفت المنشأة عن توظيف أعضاء في خطة الدولة لن يكون عليها إلزام لدفع المنافع التي حصل عليها موظفيها في السنوات السابقة، ولهذا السبب تعرف خطط الدولة عادة على أنها خطط مساهمات، على أنه في الحالات النادرة عندما تكون خطة الدولة هي خطة منافع محددة تطبق المنشأة المعاملة المبينة في القترتين ٢٩، ٣٠.

المنافع المؤمن عليها

٣٩ يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد انتهاء الخدمة، ويجب على المنشأة معاملة هذه الخطة على أنها خطة مساهمات محددة إلا إذا كانت المنشأة مستحقة (إلزاما قانونيا أو إستراتيجيا (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) لما يلي :

(أ) دفع منافع الموظفين مباشرة عندما استحقاقها؛ أو

(ب) دفع مزيد من مبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المستقبلية المتوقعة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والمستقبلية.

إذا أبقت المنشأة على هذا الإلتزام للقانوني أو الإستراتيجي فإنه يجب عليها معاملة الخطة على أنها خطة منافع محددة.

٤٠ المنافع المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحلجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع إلتزام المنشأة بمنافع للموظفين، وتكون خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة التي تشمل على عقود تأمين خاضعة لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل شأنها في ذلك شأن الخطط الممولة الأخرى.

٤١ حيث تقوم المنشأة بتعويلي الالتزام منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بالمساهمة في بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة طرف مع المؤمن) بالالتزام القانوني أو إستراتيجي فإن دفع الأقساط لا يعني ترتيب مساهمات محددة، ويتبع ذلك :

(أ) الصـبـات لبـوليصة تـأمين مـؤهـلة كـخطة أصول (انظر الفقرة ١٧) و

(ب) الإعتراف ببـوالص التـأمين الأخرى كحقوق تعويض (إذا كانت البوالص تـلي المعايير في الفقرة ١٠٤).

٤٢ حيث تكون بوليصة التأمين باسم مشارك محدد في الخطة أو مجموعة مشاركين في الخطة، ولا يوجد على المنشأة إلتزام قانوني أو إستراتيجي لتغطية أية خسارة من البوليصة. لا يكون على المنشأة إلتزام لدفع منافع الموظفين، ويتحمل المؤمن لوحده مسؤولية دفع المنافع، ودفع الأقساط الثابتة بموجب هذه العقود هو في جوهره تسوية لالتزام منافع الموظفين وليس استثمارا لمواجهة الإلتزام، وتبعا لذلك لا يعود للمنشأة أصل أو إلتزام، وبناء على ذلك تصالج للمنشأة هذه الدفعات كمساهمات إلى خطة مساهمة محددة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة

٤٣ إن محاسبة خطط المساهمة المحددة سهلة وواضحة لأن إلتزام المنشأة المقدمة للتقارير يتم تحديده لكل فترة حسب المبالغ التي سيتم المساهمة بها لتلك الفترة، وتبعا لذلك لا تتطلب لتقارير إلكترونية لقياس الإلتزام أو المصروف ولا يوجد احتمال لأي مكسب أو خسارة لتقارير، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس غير مضمون وتستهلك من ذلك عندما لا تستحق بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم خدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٤ عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الإعتراف بالمساهمة المستحقة الدفع لخطة مساهمات محددة مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنها إلتزام (مصرف مستحق) بعد خصم أية مساهمات تم دفعها في السابق، وإذا زادت تلك المساهمات التي تم دفعها عن المساهمات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية العمومية فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصرف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي به الخدمة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد تقدي؛ و

(ب) على أنها مصرف إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخال المساهمة في تكلفة أصل (انظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصنوع والمعدات".

٤٥ أينما كانت المساهمات في خطة مساهمة محددة بكاملها غير مستحقة خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقيم خلالها الموظفون الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

الإفصاح

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لخطط للمساهمات المحددة.

٤٧ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول المساهمات في خطط مساهمات محددة لكبار موظفي الإدارة.

منافع ما بعد انتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة

٤٨ إن محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنها تتطلب لتراضات إكتوارية لقياس الالتزام والمصروف، وهناك احتمال تحقق بمكاسب وخسائر إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس مخصص لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٩ من الممكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال مساهمات من المنشأة، وفي بعض الأحيان من موظفيها، تنفع في وحدة أو صندوق منفصل قانونا عن المنشأة المقدمة للتقارير وتنفع منافع الموظفين منه، ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وأداء الإستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المنشأة (ورغبتها) لتعويض أي عجز في أصول الصندوق، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الإكتوارية والإستثمارية المرتبطة بالخطة، وتبعاً لذلك لا يكون المصروف للمعترف به لخطة منافع محددة مسؤولاً بالضرورة لمبلغ المساهمة المستحق للفترة.

٥٠ تشمل محاسبة المنشأة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:

(أ) استخدام الأساليب الإكتوارية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون مقابل خدماتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات ٦٧-٧١) وعمل تقديرات (الفرضيات إكتوارية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل نسبة تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المنفعة (انظر الفقرات ٧٢-٩١)؛

(ب) خصم تلك المنفعة باستخدام طريقة دين الوحدة المقدرة من أجل تحديد القيمة الحالية للالتزام المالي للمحددة وتكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛

(ج) تحديد القيمة العادلة لأية أصول خطة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛

- (د) تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر الإکتوارية ومبلغ المكاسب وتلك الخسائر الإکتوارية التي يجب الإقرار بها (انظر الفقرات ٩٢-٩٥)؛
- (هـ) تحديد التكلفة الناتجة للخدمة السابقة عن إدخال خطة أو تغييرها (انظر الفقرات ٩٦-١٠١)؛ و
- (و) تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تقليص أو تسوية خطة (انظر الفقرات ١٠٩-١١٥).
- حيث يوجد لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة ولحده تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل خطة مادية بشكل منفصل.

٥١ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والأساليب الصافية المختصرة تقريبا موثوقا به للإحتمالات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار.

محاسبة الالتزام الضمني

٥٢ يجب على المنشأة لحساب ليس فقط لالتزامها القانوني بموجب الشروط الرسمية لخطة منافع محددة ولكن كذلك أي التزام إستتباع ينشأ من الممارسات غير الرسمية للمنشأة، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية لالتزام إستتباعي حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فطري سوى دفع منافع الموظفين، والمثال على الالتزام الإستتباعي هو حيث ما تسببه الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول في علاقتها مع الموظفين.

٥٣ قد تسمح الأحكام الرسمية لخطة منافع محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء لالتزامها بموجب الخطة، ورغم ذلك يكون عادة من الصعب بالنسبة للمنشأة إلغاء خطة إذا أراد الإحتفاظ بالموظفين، وفي ظل عدم وجود أدلة بخلاف ذلك، تفترض عملية محاسبة المنافع ما بعد انتهاء الخدمة أن المنشأة التي تعد حاليا بمثل هذه المنافع ستستمر القيام بذلك على مدى أعمار العمل المتبقية للموظفين.

الميزانية العمومية

٥٤ إن المبلغ المعترف به لالتزام المنافع المحددة يجب أن يكون صافي إجمالي للمبالغ التالية:

- (أ) القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٦٤)؛
- (ب) يضاف إليها أية مكاسب لكتوارية (مطروحا منها أية خسائر لكتوارية) غير معترف بها بسبب المعاملة المذكورة في الفقرتين ٩٢-٩٣؛
- (ج) يطرح منها أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها بعد (انظر الفقرة ٩٦)؛
- (د) يطرح منها أيضا القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الالتزامات مباشرة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

٥٥ القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة هو إجمالي الالتزام قبل طرح القيمة العادلة لأية أصول للخطة.

٥٦ يجب على المنشأة تحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للخطة بانتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ملابا عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

٥٧ يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير إكتواري مؤهل في قياس كافة الإلتزامات المادية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ولأغراض عملية يمكن المنشأة الطلب من خبير إكتواري مؤهل إجراء تقييم مفصل للإلتزام قبل تاريخ الميزانية العمومية، ورغم ذلك يتم تحديث نتائج التقييم لأية عمليات مادية وللتغيرات المادية الأخرى في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى تاريخ الميزانية العمومية.

٥٨ قد يكون المبلغ الذي تم تحديده بموجب الفقرة (٤) سلباً (صلاً)، ويجب على المنشأة قياس الأصل الناتج بمقدار الأكل لما يلي:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية خسائر إكتوارية وتكلفة خدمة سابقة غير معترف بها (انظر الفقرات ٩٢، ٩٣، ٩٦)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة على شكل استرداد من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة، ويجب تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الإقتصادية باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

١٥٨ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى ربح يتم الإعتراف به فقط نتيجة خسارة إكتوارية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية أو إلى خسارة يتم الإعتراف بها فقط نتيجة ربح إكتواري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على المنشأة أن تعترف فوراً بموجب الفقرة ٥٤ بالأمور التالية إلى الحد الذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة وفقاً للفقرة ٥٨(ب):

(أ) الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال عدم حدوث تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، يجب الإعتراف فوراً بصافي مجموع الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال عدم حدوث تغير أو إنخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، يجب الإعتراف فوراً بصافي مجموع الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

٨٥ب تنطبق الفقرة ٥٨ على المنشأة فقط إذا كان لديها في بداية أو نهاية الفترة المحاسبية، فائض* في خطة منفعة محددة ولا يمكنها استناداً إلى البنود الحالية للخطة لعودة ذلك الفائض بشكل كامل من خلال المستردات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية. في مثل تلك الحالات، ستؤدي تكلفة الخدمة السابقة والخسائر الإكتوارية التي تنشأ في هذه الفترة التي تم إرجاء الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى زيادة المبلغ المحدد في الفقرة ٥٨ ب (١). إذا لم تعادل تلك الزيادة نقصان مساو لها في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية للمؤهل الإعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ ب (٢)، ستحدث زيادة في صافي المجموع المحدد

* فائض هو عبارة عن زيادة القيمة العادلة لأصول الخطة عن القيمة الحالية للإلتزام المنفعة المحدد.

في الفقرة ٥٨ (ب) وبالتالي ربح معترف به. وتحظر الفقرة ٥٨ (أ) الاعتراف بربح معين في هذه الظروف. وينشأ التأثير المضاد مع الأرباح الإكتوارية التي تظهر في الفترة التي تم إرجاء الاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤، إلى الحد الذي تنقل فيه الأرباح الإكتوارية من الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها. كما تمنع الفقرة ١٥٨ الاعتراف بخسارة معينة في هذه الظروف. للحصول على أمثلة في تطبيق هذه الفقرة، انظر الملحق ج.

٥٩ قد ينشأ أصل ما حيث يتم بشكل مفرط تمويل خطة منافع محددة أو في حالات معينة حيث يتم الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية، وتُعرف المنشأة بالأصل في هذه الحالات نتيجة لما يلي:

- (أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد وهو المقدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛
- (ب) لأن تلك السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات دفعتها المنشأة وخدمات قدمها الموظفون)؛ و
- (ج) لأن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتوافر للمنشأة على شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية أو استرداد نقدي إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لخطة أخرى تعاني من العجز.

٦٠ لا يلغى الحد المنصوص عليه في الفقرة ٥٨ (ب) الاعتراف المتأخر بخسائر إكتوارية معينة (انظر الفقرتين ٩٢، ٩٣) وتكلفة خدمة سابقة معينة (انظر الفقرة ٩٦)، على أن ذلك الحد لا يلغى الخيار المرحلي في الفقرة ١٥٥ (ب)، وتتطلب الفقرة ١٢٠ (و) (٣) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مبلغ غير معترف به كأصل بسبب الحد المذكور في الفقرة ٥٨ (ب).

مثال يوضح الفقرة ٦٠

خطة منافع محددة لها الخصائص التالية:	
١,١٠٠	القيمة الحالية للإلتزام
(١,١٩٠)	القيمة العادلة لأصول الخطة
(٩٠)	
(١١٠)	الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها
(٧٠)	تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها
(٥٠)	الزيادة غير المعترف بها في الإلتزام عند تطبيق المعيار لأول مرة بموجب الفقرة ١٥٥ (ب)
(٣٢٠)	القيمة السالبة المحددة بموجب الفقرة ٥٤
٩٠	القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية
١١٠	بحسب الحد بموجب الفقرة ٥٨ (ب) كما يلي:
٧٠	الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها
٩٠	تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها
٢٧٠	القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية
٢٧٠	الحد

٢٧٠ أقل من ٣٢٠، وعلى ذلك تعترف المنشأة بأصل مقداره ٢٧٠ ويفصح عن أن الحد خفض المبلغ للأصل بمقدار ٤٠ (انظر الفقرة ١٢٠ (و) (٣)).

الربح أو الخسارة

٦١ يجب على المنشأة الاعتراف بصافي إجمالي المبلغ التآلي في الربح أو الخسارة، فيما عدا الحد الذي يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخالها في تكلفة الأصل:

- (أ) تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٣-٩١)؛
- (ب) تكلفة للفائدة (انظر الفقرة ٨٢)؛
- (ج) العقد المتوقع على أصول لية خطة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧) وأية حقوق تعويضات (انظر الفقرة ١٠٤)؛
- (د) المكاسب والخسائر الإكتوارية كما يتطلب للتطبيق مع المبادلات المحاسبية في المنشأة (انظر الفقرات من ٩٢-٩٣)؛
- (هـ) تكلفة الخدمة السابقة (انظر الفقرة ٩٦)؛ و
- (و) أثر أية تقلصات أو تسديدات (انظر الفقرتين ١٠٩ و ١١٠)؛
- (ز) أثر الحد في الفقرة ٥٨ (ب)، إلا إذا تم الاعتراف به خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٩٣ ج.

٦٢ تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إدخال تكاليف منافع موظفين معينة ضمن تكاليف الأصول مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، وأية تكاليف منافع موظفين ما بعد انتهاء الخدمة من ضمن تكاليف هذه الأصول تشمل لفحة المناسبة للأجزاء المكونة المدرجة في الفقرة ٦١.

الاعتراف والقياس: القيمة الحالية للالتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٣ قد تتأثر التكلفة النهائية لخطة منافع محددة بعدة متغيرات مثل الرواتب النهائية ونسبة تغير الموظفين والوفيات واتجاهات التكلفة الطبية، وبالنسبة لخطة ممولة تتأثر بأرباح استثمار أصول الخطة، والتكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت، ولقياس القيمة الحالية للالتزامات المنافع لما بعد نهاية الخدمة وتكلفة الخدمة الحالية للمتطفة بذلك من الضروري القيام بما يلي:

- (أ) تطبيق أسلوب تقييم إكتواري (انظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛
- (ب) إسناد المنفعة لفترات الخدمة (انظر الفقرات ٦٧-٧١)؛ و
- (ج) عمل لفراضات إكتوارية (انظر الفقرات ٧٢-٩١).

أسلوب التقييم الإكتواري

٦٤ يجب على المنشأة استخدام طريقة دين الوحدة المقدرة لتحديد القيمة الحالية للالتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية للمتطفة بذلك، وحيث ينطبق ذلك تكلفته على الخدمة السابقة.

٦٥ إن طريقة دين الوحدة المقدرة (أحيانا يعرف بأسلوب المنفعة المستحقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب المنفعة/ سنوات الخدمة) يرى أن كل فترة خدمة تتسبب في نشوء وحدة إضافية من المنفعة المستحقة (أنظر الفقرات ٦٧-٧١) ويقس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الإلتزام النهائي (لنظر الفقرات ٧٢-٩١).

مثال يوضح الفقرة ٦٥

تستحق منفعة على شكل مبلغ مقطوع عند إنتهاء الخدمة وتساوي ١% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، وراتب السنة الأولى هو ١٠,٠٠٠ ويفترض أن يزيد بمقدار ٧% (مركب) كل سنة، ومسر الخصم المستعمل هو ١٠% في السنة، ويبين الجدول التالي كيف يتزايد الإلتزام للموظف الذي يتوقع أن يترك الخدمة في نهاية السنة الخامسة على افتراض عدم وجود تغيرات في الافتراضات الإكتوارية، ولأجل السهولة يتجاهل هذا المثال التقطيل الإضافي اللازم لإظهار احتمال أن يترك الموظف الخدمة في تاريخ أبكر أو تاريخ لاحق.

السنة	١	٢	٣	٤	٥
المنفعة المأداة إلى:					
- السنوات السابقة	١٣١	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
- السنة الحالية (١% من الراتب النهائي)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
- السنوات الحالية والسابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الإلتزام الإفتتاحي	-	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بمقدار ١٠%	-	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الإلتزام الختامي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

ملاحظة:

١. الإلتزام الإفتتاحي هو القيمة الحالية للمنفعة المأداة لسنوات سابقة.
٢. تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة المأداة للسنة الحالية.
٣. الإلتزام الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة المأداة للسنوات الحالية والسابقة.

٦٦ تقوم المنشأة خصم للإتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الإلتزامات خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

إسناد المنافع لفترات الخدمة

٦٧ عند تحديد القيمة الحالية للإلتزامات المنافع المحددة المنشأة وتكلفة الخدمة الحالية المتوقعة بها، وتحديد تكلفة الخدمة المبقة وحيث ينطبق ذلك يجب على المنشأة إسناد المنفعة لفترات الخدمة بموجب صيغة منافع الخطأ، على أنه إذا كانت خدمة الموظف في سنوات لاحقة متؤدّي إلى مستوى منفعة أعلى ماديا من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة إسناد المنفعة على أساس القسط الثابت، وذلك ابتداء من:

- (أ) التاريخ الذي يؤدي فيه خدمة الموظف للمرة الأولى إلى منافع بموجب الخطأ (سواء كانت المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا)؛ وذلك حتى
- (ب) التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة للموظف إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع بموجب الخطأ، باستثناء المنافع من الزيادات الأخرى في فروقات.

٦٨ يتطلب أسلوب دين الوحدة المقدرة أن تقوم المنشأة بإسناد المنفعة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) وللفترات الحالية والسابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية للإلتزامات المنافع المحددة)، وتقوم المنشأة بإسناد المنفعة إلى الفترات التي ينشأ فيها الإلتزام لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وينشأ ذلك الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمات مقابل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تتوقع المنشأة أن يدفعها في فترات تقديم التقارير المستقبلية، وتسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة بقياس ذلك الإلتزام بموثوقية كافية لتبرير الاعتراف بالإلتزام.

أمثلة توضح الفقرة ٦٨

١. تقدم خطة منافع محددة منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة.
- تعزى منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وتكلفة الخدمة الحالية هي للقيمة الحالية البالغة ١٠٠، والقيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة هي للقيمة الحالية البالغة ١٠٠ مضرورية بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية.
- إذا كانت المنفعة مستحقة الدفع فوراً عندما يترك الموظف المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع أن يترك فيه الموظف الخدمة، وهكذا بسبب تأثير الخصم فهي أقل من المبالغ التي كانت ستحدد لو أن الموظف ترك الخدمة في تاريخ الميزانية العمومية.
٢. تقدم خطة راتباً تقاعدياً شهرياً مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ويستحق الراتب التقاعدي الدفع من عمر ٦٥.
- المنفعة المساوية للقيمة الحالية في تاريخ التقاعد المتوقع لراتب تقاعد شهري مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي المقدّر المستحق الدفع ابتداء من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تسند لكل من سنوات الخدمة، وتكلفة الخدمة الحالية هي للقيمة الحالية لتلك المنفعة، والقيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة هي للقيمة الحالية لنفعات التقاعد الشهري البالغة ٠,٢% من لراتب النهائي مضرورية بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية، ويتم خصم تكلفة للخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة لأن دفعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة.

٦٩ ينشأ عن خدمة الموظف إلترام بموجب خطة منافع محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (بكلمات أخرى ليست مستحقة)، وينشأ عن خدمة للموظف قبل تاريخ الإستحقاق إلترام إستقباعي لأنه يتم في كل تاريخ لاحق ميزانية عمومية تخصيص مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقا للمنفعة، وعند قياس المنشأة لإلتزامها بالمنافع المحددة فإنه يأخذ في الإعتبار احتمال عدم تلبية بعض الموظفين أية متطلبات استحقاق، وبالمثل بالرغم من أن منافع معينة ما بعد إنتهاء الخدمة، مثل ذلك للمنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة تصبح مستحقة فقط إذا وقع حدث محدد عندما لا يعود الموظف في الخدمة فإنه ينشأ إلترام عندما يقوم هذا الموظف بتقديم الخدمة التي توفر الإستحقاق للمنفعة إذا وقع الحدث المحدد، واحتمال أن للحدث المحدد سيقع يؤثر على قياس الإلتزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الإلتزام قلقما.

مثال يوضح الفقرة ٦٩

١. تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة، وتستحق المنافع بعد عشر سنوات من الخدمة.
تسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، و في كل سنة من السنوات العشر الأولى تُعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمال عدم إكمال الموظف مدة عشر سنوات من الخدمة.
٢. تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء الخدمة قبل سن ٢٥، وتستحق المنافع فوراً.
لا تسند منفعة للخدمة قبل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل تلك التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة)، وتسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة.

٧٠ يزيد الإلتزام حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، ولذلك تعزى المنفعة بكاملها للفترة التي تنتهي في ذلك التاريخ أو بعده، وتعزى المنفعة للفترة المحاسبية الفردية بموجب صيغة منافع الخطة، على أنه إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى ملأيا من السنوات السابقة تقوم المنشأة بإسناد المنفعة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من المنفعة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، ويعود ذلك لأن خدمة الموظف خلال الفترة بكاملها ستؤدي في النهاية إلى المنفعة عند ذلك المستوى الأعلى.

أمثلة توضح الفقرة ٧٠

١. تقوم خطة بدفع منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة، ولا توفر الخطة مزيداً من المنافع للسنوات اللاحقة.
تسند منفعة مقدارها ١٠٠ (١٠٠٠ مقسمة على عشرة) لكل سنة من السنوات العشر الأولى، وتعكس قيمة للخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى احتمال عدم إكمال للموظف عشر سنوات من الخدمة، ولا تسند منفعة للسنوات اللاحقة.

يتبع...

...يتبع

أمثلة توضح الفقرة ٧٠

٢. تقوم خطة بدفع منفعة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢٠٠٠ لجميع الموظفين الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم .

بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدي الخدمة أولاً إلى منافع بموجب الخطة عند عمر ٣٥ (يمكن للموظف أن يترك الخدمة عند عمر ٣٠ والعودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المنفعة) ، وهذه المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة، كذلك لا تؤدي الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وبالنسبة لهؤلاء الموظفين تسند المنشأة منفعة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥.

بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ وعمر ٤٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهؤلاء الموظفين منفعة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى.

بالنسبة للموظف الذي يلتحق بالخدمة عن عمر ٥٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهذا الموظف منفعة مقدارها ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى.

بالنسبة لجميع الموظفين تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمال عدم إكمال الموظف لفترة الخدمة اللازمة.

٣. تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ٤٠% من التكاليف الطبية للموظف ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة، و ٥٠% من هذه للتكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر .

بموجب صيغة منافع الخطة تسند للمنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من أول عشر سنوات و ١% (١٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر التالية، وتمكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال عدم إكمال الموظف لفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المنافع أو كلها، وبالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند إليهم أية منفعة.

تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ١٠% من التكاليف الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة، و ٥٠% من تلك للتكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تؤدي الخدمة في السنوات اللاحقة إلى مستوى منفعة أعلى مادياً من السنوات السابقة، وعلى ذلك بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تسند المنشأة المنفعة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة ٦٨ ولا تؤدي الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وعلى ذلك تكون المنفعة التي تسند إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على ٢٠).

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون المنفعة المعادة لكل سنة من السنوات العشر الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة، ولا تسند لهؤلاء الموظفين أية منفعة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المقرر لترك الخدمة.

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند لهم أية منفعة.

٧١ حيث يكون مبلغ المنفعة نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة فإن الزيادات المستقبلية في الراتب تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام للقائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية العمومية، إلا إنها لا تخلق التزاماً إضافياً، ولذلك :

- (أ) لفرض الفقرة ٦٧ (ب) لا تؤدي الزيادات في الراتب إلى مزيد من المنافع بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛ و
- (ب) يكون مبلغ المنفعة الممند لكل فترة هو نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

مثال يوضح الفقرة ٧١

يستحق موظفون منقعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥. تستند منفعة مقدارها ٢% من الراتب النهائي المقدّر لكل سنة حتى عمر ٥٥، وهذا هو التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ ملائي لمزيد من المنافع بموجب الخطة، ولا تستند أية منفعة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

الإفتراضات الإكتوارية

٧٢ يجب أن تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة ومتسقة مع بعضها.

٧٣ الإفتراضات الإكتوارية هي أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي ستحدد للتكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة. وتشمل الإفتراضات الإكتوارية :

(أ) الإفتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعيلونهم) المستحقين للمنافع، وتتناول الإفتراضات الديموغرافية أموراً مثل :

- (١) الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد إنتهائها؛
- (٢) معدل دوران الموظفين والمجز والتقاعد المبكر؛
- (٣) نسبة الأعضاء في الخطة مع من يعيلونهم الذين سيستحقون المنافع؛ و
- (٤) معدل المطالبات بموجب الخطط الطبية؛ و

(ب) الإفتراضات المالية التي نتناول بنوداً مثل :

- (١) سعر الخصم (انظر الفقرات ٧٨-٨٢)؛
- (٢) الراتب المستقبلي ومستويات المنافع (انظر الفقرات ٨٣-٨٧)؛
- (٣) في حالة المنافع الطبية، بما في ذلك التكاليف الطبية المستقبلية وحيث تكون تكلفة إدارة المطالبات ودفعات المنفعة مادياً (انظر الفقرات ٨٨-٩١)؛ و
- (٤) نسبة المعائد المتوقع على أصول الخطة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٧٤ تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة إذا لم تكن عشوائية أو متحيزة بشكل مبالغ فيه.

٧٥ تكون الإفتراضات الإكتوارية متفقة مع بعضها إذا كانت تعكس العلاقة الإقتصادية بين عوامل التضخم ومعدلات الزيادة في الرواتب والعائد على أصول الخطة ومعدلات الخصم، على سبيل المثال كلفة الإفتراضات الخاصة بأسعار الفائدة والزيادات في الرواتب والمنافع في أية فترة مستقبلية معينة تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

٧٦ تحدد المنشأة سعر الخصم والإفتراضات المالية الأخرى من الناحية الإسمية (المبينة) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (معدلة حسب التضخم) موثوق بها أكثر، مثال ذلك الإقتصاد مفرط التضخم (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "تقرير مالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" أو حيث تكون المنفعة مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق لسندات الإقتراض المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والفترة.

٧٧ يجب أن تكون الإفتراضات المالية معتمدة على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم على مداها تسوية الإلتزامات.

الإفتراضات الإكتوارية : سعر الخصم

٧٨ يجب تحديد السعر المستخدم لخصم إلتزامات المنفعة ما بعد نهاية الخدمة (الممولة وغير الممولة) بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الإقتراض ذات النوعية العالية للشركات، وفي البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لمثل هذه السندات يجب استخدام عائدات السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على سندات الإقتراض الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الإقتراض للشركات أو سندات الإقتراض الحكومية متسقة مع العملة والفترة المقدرة للإلتزامات المنافع ما بعد إقتمام الخدمة.

٧٩ إن أحد الإفتراضات الإكتوارية التي لها تأثير مادي هو سعر الخصم، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقود، ولكنه لا يعكس المخاطرة الإكتوارية أو الإستثمارية، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطرة الإئتمان الخاصة بالمنشأة التي يتحملها الدائنون، كما أنه لا يعكس مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الإفتراضات الإكتوارية.

٨٠ يعكس سعر الخصم للتوقيت المقدّر لدفعات المنفعة، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل موزون لسعر خصم مفرد يعكس للتوقيت والمبلغ المقدرين لدفعات المنفعة والعملة التي سيتم دفع المنافع بها.

٨١ في بعض الحالات قد لا يوجد سوق مستقر لسندات الإقتراض ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الاستحقاق المقدّر لكافة دفعات المنفعة، وفي هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات المدى القصير وتقدر سعر الخصم للاستحقاقات ذات المدى الطويل باستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحني العائد، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية للإلتزامات منافع محددة حساسة بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المنافع المستحق للدفع بعد الاستحقاق النهائي لسندات الإقتراض الشركات أو سندات الإقتراض الحكومية المتوفرة .

٨٢ يتم حساب تكلفة الفائدة بضرب سعر الخصم كما تم تحديده في بداية الفترة بالقيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة على مدى الفترة مع الأخذ في الاعتبار أية تغيرات مالية في الإلتزام، وحيث ستختلف القيمة الحالية للإلتزام عن الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية لأنه تم الاعتراف بالإلتزام بعد خصم

القيمة العادلة لأية أصول للخطئة نظراً لأنه لم يتم الاعتراف في الحال ببعض المكاسب والخسائر الإكتوارية وببعض تكلفة الخدمة السابقة (يوضح الملحق (١) حساب تكلفة الفائدة بين أشياء أخرى).

الإفترضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٣ يجب قياس التزامات منافع ما بعد انتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي :

- (أ) الزيادات المستقبلية المقدرة في الرواتب؛
- (ب) المنافع المذكورة في أحكام الخطئة (أو للناجحة عن أي التزام إستتباعي يتعدى هذه الأحكام) في تاريخ الميزانية العمومية؛ و
- (ج) التغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية منافع دولة التي تؤثر على المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة وذلك فقط إذا ما:

(١) تمت هذه التغيرات قبل تاريخ الميزانية العمومية؛ أو

(٢) دل التاريخ السابق أو أئلة أخرى موثوقة أن منافع الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به، مثال ذلك بما يتفق مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للرواتب.

٨٤ تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية في الرواتب في الاعتبار التضخم والأولوية والترقيات والعوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض والطلب في سوق العمل.

٨٥ إذا تطلبت الأحكام الرسمية للخطئة (أو لالتزام إستتباعي يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المنافع في الفترات المستقبلية فإن قياس الالتزام يعكس هذه التغيرات، وتكون الحالة كذلك كما يلي على سبيل المثال:

- (أ) إذا كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المنافع، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم ولا توجد دلالة على أن هذه الممارسة ستتغير في المستقبل؛ أو
- (ب) إذا تم الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية في السابق في البيانات المالية، ووجب على المنشأة إما بناءاً على الأحكام الرسمية للخطئة (أو لالتزام إستتباعي يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أي فائض في الخطئة لمنفعة المشاركين في الخطئة (انظر الفقرة ٩٨ ج)).

٨٦ لا تعكس الإفترضات الإكتوارية التغيرات المستقبلية في المنافع التي هي ليست واردة في الأحكام الرسمية (أو لالتزاماً إستتباعياً) في تاريخ الميزانية العمومية، وينجم عن هذه التغيرات:

- (أ) تكلفة للخدمة السابقة إلى المدى الذي تتغير به منافع للخدمة قبل التغيير؛ أو
- (ب) تكلفة للخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذي تغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

٨٧ بعض المنافع ما بعد انتهاء الخدمة مرتبطة بمتغيرات مثل مستوى منافع التقاعد للدولة أو العناية الطبية لها، ويعكس قياس هذه المنافع التغيرات المتوقعة في هذه المتغيرات بناءً على للتاريخ السابق والأئلة الأخرى الموثوق بها.

٨٨ يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالعناية الطبية في الاعتبار للتغيرات المستقبلية المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية الناتجة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.

٨٩ يتطلب قياس المنافع الطبية ما بعد انتهاء الخدمة افتراضات بشأن مستوى وتكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات، وتقوم المنشأة بتقدير للتكاليف الطبية المستقبلية بناء على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية المنشأة معززة حيث يكون ذلك ضرورياً بالبيانات التاريخية من المشاريع الأخرى وشركاء التأمين ومزودي الخدمة الطبية والمصادر الأخرى، وتأخذ التقديرات للمستقبلية للخدمات الطبية في الاعتبار أثر التقدم التقني والتغيرات في استخدام العناية الصحية أو أنماط تقديمها والتغيرات في الوضع الصحي للمشاركين في الخطة.

٩٠ لن مستوى وتكرار المطالبات تكون ذات حساسية معينة بشكل خاص لعوامل مثل العمر والحالة الصحية وجنس الموظفين (ومن يعولهم)، أو عوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي، ولذلك يتم تحليل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي للسكان عن مزيج المكان المستخدم كأساس للبيانات التاريخية، ويتم كذلك تحليلها حيث توجد أدلة مؤشقة تفيد بأن الاتجاهات التاريخية لن تستمر.

٩١ تتطلب بعض خطط العناية الصحية ما بعد انتهاء الخدمة أن يساهم الموظفون في التكاليف الطبية التي تنطويها الخطة، وتأخذ تقديرات للتكاليف الطبية المستقبلية في الاعتبار أيًا من هذه المساهمات بناء على أحكام الخطة في تاريخ الميزانية العمومية (أو بناء على أي إنترلم ضمنى يتعدى هذه الأحكام). ويجم عن التقديرات في مساهمات الموظفين تلك تكلفة خدمة سابقة أو حيث ينطبق ذلك على نصيبات، ومن الممكن تخفيض تكلفة تلبية المطالبات من خلال المنافع من الدولة أو مزودي الخدمة الطبية الآخرين (انظر الفقرتين ٨٣(ج)، ٨٧).

المكاسب والخسائر الإكتوارية

٩٢ عند قياس المنشأة لإلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الاعتراف بجزء (كما هو محدد في الفقرة ٥٣) من المكاسب والخسائر الإكتوارية على أنه دخل أو مصروف إذا زاد صافي المكاسب والخسائر المتراكمة غير المعترف بها في نهاية فترة تقديم للتقرير السابقة عما يلي أيهما أكبر:

- (أ) ١٠% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في ذلك التاريخ (قبل خصم أصول الخطة)؛ و
 - (ب) ١٠% من القيمة للعادلة لأية أصول للخطة في ذلك التاريخ.
- يجب حساب هذه الحدود وتطبيقها بشكل منفصل لكل خطة منافع محددة.

٩٣ إن جزء المكاسب والخسائر الإكتوارية الذي سيتم الإعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الزيادة المحددة بموجب الفقرة ٩٢ مقسومة على المعدل المتوقع الباقي للأعمار العاملة للموظفين المساهمين في تلك الخطة، على أنه يمكن للمنشأة تبني أي أسلوب منتظم ينتج عنه اعتراف أسرع بالمكاسب والخسائر الإكتوارية شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس وبشكل منتظم من فترة لأخرى على كل من المكاسب والخسائر، ويمكن للمنشأة تطبيق هذه الأساليب المنتظمة على المكاسب والخسائر الإكتوارية حتى ولو أنها وقعت ضمن الحدود المحددة في الفقرة ٩٢.

١٣٩ إذا قامت المنشأة كما تسمح به الفقرة ٩٣ بتبني سياسة الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الفترة التي تحدث فيها فإليه يمكنها الاعتراف بها خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرات ٩٢-٩٣-٩٤ شريطة أن تقوم بذلك كما يلي:

- (أ) كلفة خطط منافعها المحددة؛ و
- (ب) كلفة مكاسبها وخسائرها الإكتوارية.

٩٣ ب المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة كما تسمح به الفقرة ٩٣ يجب عرضها في بيان التغيرات في حقوق الملكية تحت عنوان "بيان الدخل والمصروف المعترف به" ويشمل فقط البنود المحددة في الفقرة ٩٦ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة عدم عرض المكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان للتغير في حقوق الملكية في النموذج المقسم إلى أعمدة للمشار إليه في الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ١ أو أي نموذج آخر يشمل البنود المبينة في الفقرة ٩٧ من معيار المحاسبة الدولي ١.

٩٣ ج على المنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية حسب الفقرة ٩٣ الاعتراف كذلك بأية تعديلات ناجمة من الحد في الفقرة ٥٨ (ب) خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٣ د المكاسب والخسائر الإكتوارية والمستويات الناجمة من الحد في الفقرة ٥٨ (ب) التي تم الاعتراف بها مباشرة في بيان الدخل والمصروف المعترف به يجب الاعتراف بها في الربح أو الخسارة في الفترة اللاحقة.

٩٤ قد تنتج المكاسب والخسائر الإكتوارية من الزيادات أو الانخفاضات إما في القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة أو القيمة العادلة لأية أصول لخطئة متعلقة بذلك، وتشمل أسباب حدوث المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي على سبيل المثال :

- (أ) معدلات عالية أو منخفضة غير متوقعة في تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو الوفيات أو الزيادة في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الإستباقية لخطئة تنص على زيادة تأخذ في الاعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛
- (ب) أثر التغير في تقديرات تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو نسبة الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الضمنية تنص على زيادة تأخذ في الاعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛

(ج) أثر التغير في سعر الخصم؛ و

(د) الفروقات بين العائد الفعلي على أصول الخطئة والعائد المتوقع على أصول الخطئة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٩٥ على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها، وعلى ذلك يمكن عرض تقديرات لإلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها "نطاق" تقريبي لأفضل تقدير، ويسمح للمنشأة دون أن يكون مطلوباً منها الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع ضمن هذا النطاق، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة كحد أدنى بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج النطاق بمقدار ١٠% في حالة الزيادة أو التناقص (يوضح الملحق ١ معاملة المكاسب والخسائر الإكتوارية بين أشياء أخرى)، ويسمح المعيار كذلك بالأسباب المنتظمة للإعتراف الأمرع شريطة أن

تلي هذه الأساليب الشروط المذكورة في الفقرة ٩٣، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها على سبيل المثال الاعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتورية ضمن وخارج "النطاق". وتوضح الفقرة ١٥٥ (ب) (٣) الحاجة إلى الأخذ في الاعتبار أي جزء غير معترف به للإلتزام الانتقالي في محاسبة المكاسب الإكتورية اللاحقة.

تكلفة الخدمة السابقة

٩٦ عند قياس المنشأة لإلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أنها مصروف على أساس القسط للثابت على مدى محل الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، وإلى الحد الذي تصبح فيه المنافع مستحقة بعد تقديم أو تعديل خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة في الحال.

٩٧ تنشأ تكلفة الخدمة السابقة عندما تدخل المنشأة خطة منافع محددة أو تغير المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وهذه التغيرات بدورها هي لخدمة الموظف على مدى الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، ولذلك يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى تلك الفترة بغض النظر عن حقيقة إن التكلفة تشير إلى خدمة الموظف في الفترات السابقة، ويتم قياس تكلفة الخدمة السابقة على أنها التغير في الإلتزام الناتج عن التعديل (انظر للفقرة ٦٤).

مثال يوضح الفقرة ٩٧

منشأة تقوم بتشغيل خطة تقاعد تقدم تقاعداً نسبته ٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، وتصبح المنافع مكتسبة بعد خمس سنوات من الخدمة. وفي ١ يناير ٢٠٥٥ قامت المنشأة بتعيين للتقاعد إلى ٢,٥% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة ابتداء من ١ يناير ٢٠٥١ كما يلي في تاريخ التعيين، تكون القيمة الحالية للمنافع الإضافية للخدمة من ١ كانون الثاني ٢٠٥١ إلى ١ كانون الثاني ٢٠٥٥ هي كالآتي:

١٥٠	للموظفون الذين عملوا أكثر من ٥ سنوات خدمة في ١/١/٥٠
	للموظفون الذين عملوا أقل من ٥ سنوات خدمة في ١/١/٥٠
١٢٠	(متوسط الفترة حتى الاستحقاق : ٣ سنوات)
٢٧٠	

تعترف المنشأة بمبلغ ١٥٠ في الحال لأن هذه المنافع مستحقة من قبل، وتعترف المنشأة بمبلغ ١٢٠ على أساس القسط للثابت على مدى ثلاث سنوات ابتداء من ١ يناير ٢٠٥٠.

٩٨ تستنتج تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:

(أ) أثر الفروقات بين زيادة الرواتب الفعلية والمفترضة سابقاً عن الإلتزام بدفع مبالغ للخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة سابقة لأن الإلتزامات الإكتورية تسمح بالرواتب المتوقعة)؛

(ب) التقديرات الأمل والأكثر للزيادة المعقولة في الرواتب التقاعدية حيث يوجد على المنشأة إلتزام ضمني لمنح هذه الزيادة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الإلتزامات الإكتورية تسمح بهذه الزيادات)؛

(ج) تقديرات التصديرات في المنافع التي تنتج من المكاسب الإكتورية التي تم الاعتراف بها في البيانات المالية سابقة إذا أجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للخطة (أو الإلتزام إستباقي

خارج هذه الأحكام) أو تشريع على استخدام أي فائض في الخطة لمنفعة المشاركين في الخطة حتى ولو لم تمنح بعد الزيادة في المنفعة رسمياً (إن الزيادة الناتجة في الالتزام هي خسارة تكرارية وليست تكلفة خدمة سابقة، انظر الفقرة ٨٥ (ب)).

- (د) الزيادة في المنافع المستحقة حينما يكمل الموظفون، في ظل عدم وجود منافع جديدة أو محسنة، متطلبات الاستحقاق (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقدرة للمنافع تم الاعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة)؛ و
- (هـ) أثر تعديلات الخطة التي تخفض المنافع للخدمة المستقبلية (تقليص).

٩٩ تقوم المنشأة بوضع الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة عندما يتم إدخال المنافع أو تغييرها. وسيكون من غير العملي الاحتفاظ بالسجلات المفصلة اللازمة لتحديد وتنفيذ التغييرات اللاحقة في ذلك الجدول الزمني للإطفاء. علاوة على ذلك من المحتمل أن يكون الأثر مادياً فقط حيث يوجد تقليص أو تسوية. وعلى ذلك تقوم المنشأة بتعديل الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة فقط إذا كان هناك تقليص أو تسديد.

١٠٠ عندما تقوم المنشأة بتخفيض المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة فإنه يتم الاعتراف بالتخفيض الناتج في التزام المنافع المحددة على أنه تكلفة خدمة سابقة (سلبية) على مدى محل الفترة إلى أن يصبح الجزء المخفض من المنافع مستحقاً.

١٠١ حيث تقوم المنشأة بتخفيض منافع معينة مستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب الخطة لنفس الموظفين فإن المنشأة أن تعامل للتغير على أنه تغير صافي منفرد.

الإعتراف والقياس : أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١٠٢ يتم طرح القيمة العادلة لأصول أية خطة عند تحديد المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤، وعندما لا يتوفر سعر السوق يتم تقدير القيمة العادلة لأصول الخطة على سبيل المثال بخمس التكاليف التقديرية للمستقبلية باستخدام سعر خصم يعكس كلا من المخاطرة المتعلقة بأصول الخطة والإستحقاق أو التاريخ المتوقع للتصرف في هذه الأصول (أو إذا لم يكن لها استحقاق للفترة المتوقعة حتى تسديد الالتزام المتعلق بذلك).

١٠٣ تستثني أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة المستحقة على المنشأة المقدمة للتقارير للصندوق وكذلك أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل أصدرتها المنشأة ويحفظ بها الصندوق. يتم تخفيض أصول الخطة بأية التزامات على الصندوق ليس لها علاقة بمنافع للموظفين، على سبيل المثال التجارة والخصبات الدافئة والالتزامات الأخرى الناتجة من الأدوات المالية المشقة.

١٠٤ حيث تشمل أصول الخطة بالولص تأمين مؤهلة تتناسب بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة الدفع بموجب الخطة حيث تعتبر القيمة العادلة لبوالص التأمين هذه هي القيمة الحالية للالتزامات ذات العلاقة كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة الإستهلاك بموجب بوالص التأمين غير قليلة للإسترداد بكاملها).

التعويضات

١٠٤ أ عندما يكون من المؤكد بالفعل أن طرقاً آخر سيقوم بتعويض جزء أو كل المصروف المطلوب لتسوية الالتزام منفعة محدد يجب على المنشأة الاعتراف بحقه بالتعويض كصل منفصل، ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة للعادلة. وفي كافة التواحي الأخرى يجب على المنشأة معاملة الأصل بنفس الطريقة كصل للخطأ. وفي بيان الدخل يمكن عرض المصروف المنطق بخطة منافع محددة مطروحا منه المبلغ المعترف به للتعويض.

١٠٤ ب في بعض الأحيان تكون المنشأة قادرة على أن تلجأ إلى طرف آخر مثل المؤمن لدفع جزء أو كل المصروفات المطلوبة لتسوية الالتزام منفعة محدد، وبوالص التأمين المؤهلة، كما هي معرفة في الفقرة ٧ هي أصول للخطأ، وتقوم المنشأة بمحاسبة بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة كما هو الحال بالنسبة لكافة الأصول الأخرى للخطأ، و لا تطبق الفقرة ١٠٤ (انظر الفقرات ٣٩-٤٢ والفقرة ١٠٤).

١٠٤ ج عندما لا تكون بوليصة التأمين مؤهلة فإنها لا تعتبر أصل خطأ، وتكتل الفقرة ١٠٤ أ هذه الحالات، وتعترف المنشأة بحقه بالتعويض بموجب بوليصة التأمين كصل منفصل وليس كتزويل عند تحديد الالتزام المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤، وفي كافة التواحي الأخرى تعامل المنشأة ذلك الأصل بنفس الطريقة كأصول خطأ، وبشكل خاص تتم زيادة (تخفيض) الالتزام المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤ إلى الحد الذي يبقى فيه صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة من الالتزام المنفعة المحدد ومن حق التعويض المتعلق بذلك غير معترف به بموجب الفقرتين ٩٢ ، ٩٣ . تتطلب الفقرة ١٢٠ (د) (٤) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن وصف مختصر للصلة بين حق التعويض والالتزام المتعلق بذلك.

مثال يوضح الفقرات ١٠٤ - ١٠٤ ج

١,٢٤١	القيمة الحالية للالتزام
١٧	للمكاسب الإكتوارية غير المعترف بها
١,٢٥٨	الالتزام المعترف به في الميزانية العمومية
	الحقوق بموجب بوالص التأمين التي تتلاءم مع مبلغ وتوقيت جزء من
	المنافع المستحقة الدفع بموجب الخطأ، وهذه المنافع لها قيمة حالية
١,٠٩٢	مقدارها ١,٠٩٢
	للمكاسب الإكتوارية غير المعترف بها البالغة ١٧ هي صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة للالتزام ولحقوق التعويض.

١٠٤ د إذا نشأ حق التعويض بموجب بوليصة تأمين تتلاءم بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة الدفع بموجب خطة منافع محددة تعتبر للقيمة العادلة لحق التعويض هي القيمة الحالية للالتزام المتعلق بذلك، كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كان للتعويض غير قابل للسداد بكامله).

العائد على أصول الخطة

١٠٥ العائد المتوقع على أصول الخطة هو أحد الأجزاء المكونة للمصرف المعترف به في بيان الدخل، والفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة والعائد الفعلي لها هو مكسب أو خسارة إكتوارية، وهو يدخل ضمن المكاسب أو الخسائر الإكتوارية من إلزام المنافع المحددة عند تحديد صافي المبلغ الذي يقارن مع حدود "النطاق" البالغة ١٠% للمحددة في الفقرة ٩٢.

١٠٦ إن العائد المتوقع على أصول الخطة هو بناءاً على توقعات السوق في بداية للفترة وذلك بالنسبة للعائدات على مدى عمر الإلتزام المتعلق بذلك بكامله، ويعكس العائد المتوقع على أصول الخطة التخيرات في القيمة العادلة لأصولها المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة للمساهمات الفعلية المدفوعة للصندوق والمنافع الفعلية المدفوعة منه.

مثال يوضح الفقرة ١٠٦

في ١ يناير ٢٠٠١ كانت القيمة العادلة لأصول خطة ١٠,٠٠٠، وكان صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها ٧٦٠، وفي ٣٠ يونيو ٢٠٠١ قامت المنشأة بدفع منافع مقدارها ١,٩٠٠ واستلمت مساهمات مقدارها ٤,٩٠٠، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ كانت القيمة العادلة لأصول للخطة ١٥,٠٠٠، وكانت القيمة الحالية للإلتزام بالمنافع المحددة ١٤,٧٩٢، وكانت الخسائر الإكتوارية للإلتزام لعام ٢٠٠١ مقدارها ٦٠.

في ١ يناير ٢٠٠١ قامت المنشأة بإجراء التقديرات التالية بناءً على أسعار السوق في ذلك التاريخ:

%

٩,٢٥

الفائدة ودخل أرباح الأسهم بعد احتساب الضريبة للمستحقة على الصندوق

٢,٠٠

المكاسب المحققة وغير المحققة من أصول الخطة (بعد الضريبة)

(١,٠٠)

التكاليف الإدارية

١٠,٢٥

معدل العائد المتوقع

بالنسبة لعام ٢٠٠١ فيما يلي العائد المتوقع والفعلي على أصول الخطة :

١,٠٢٥

العائد على ١٠,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ١٢ شهراً بالنسبة ١٠,٢٥%

العائد على ٣,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ٦ شهور بنسبة ٥% (معادلة لنسبة

١٥٠

١٠,٢٥% سنوياً محسوبة على أساس مركب كل ستة شهور)

١,١٧٥

العائد المتوقع على أصول الخطة ٢٠٠١

١٥,٠٠٠

القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

(١٠,٠٠٠)

يطرح القيمة العادلة لأصول الخطة في ١ يناير ٢٠٠١

(٤,٩٠٠)

يطرح المساهمات المستعلة

١,٩٠٠

بضائف المنافع المدفوعة

٢,٠٠٠

العائد الفعلي على أصول الخطة

يتبع...

...يتبع

مثال يوضح الفقرة ١٠٦

الفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة (١,١٧٥) والعائد الفعلي عليها (٢,٠٠٠) هو مكسب إكتواري مقداره ٨٢٥، وعلى ذلك يكون صافي المكسب الإكتواري لتراكمية غير المعترف بها ١,٥٢٥ (٧٦٠ مضافا إليها ٨٢٥ مطروحا منها ٦٠)، وبموجب الفقرة ٩٢ تحدد حدود "اللطاق" بمقدار ١,٥٠٠ (مبلغ ما يلي ليهما لكبر): (١) ١٠% من ١٥,٠٠٠ (٢) ١٠% من ١٤,٧٩٢، وفي السنة التالية (٢) ٢٠) تعترف المنشأة في بيان الدخل بمكسب إكتواري مقداره ٢٥ (١,٥٢٥ مطروحا منها ١٥٠٠) مقسم على المعدل المتوقع العمر العامل المتبقي للموظفين المعنيين.

العائد المتوقع على أصول الخطة لعام ٢٠×٢ سيكون بناءا على توقعات السوق في ١/١/٢٠×٢ على مدى العمر الكامل للإلتزام.

١٠٧ عند تحديد العائد المتوقع والفعلي لأصول الخطة تقوم المنشأة بخصم تكاليف الإدارة المتوقعة بإستثناء تلك التي تشكل ضمن الإقتراضات الإكتوارية المستخدمة لقياس الإلتزام.

إندماج الأعمال

١٠٨ في عملية إندماج منشآت الأعمال التي هي عبارة عن الإمتلك تعترف المنشأة بالأصول والإلتزامات الناجمة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بمقدار القيمة الحالية للإلتزام مطروحا منها القيمة العادلة لأية أصول للخطة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لإندماج منشآت الأعمال". وتشمل القيمة الحالية للإلتزام كل مما يلي حتى لو لم يعترف بها المالك بعد في تاريخ التملك:

- (أ) المكسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت قبل تاريخ التملك (سواء كانت أو لم تكن ضمن "اللطاق" البالغ ١٠%)؛
- (ب) تكلفة الخدمة السابقة التي نجمت من التغيرات في المنافع أو إدخال خطة قبل تاريخ التملك؛ و
- (ج) المبالغ التي لم يعترف لها المملاك بموجب الأحكام الإنتقالية للفترة ١٥٥ (ب).

التخفيضات والتسويات

١٠٩ يجب على المنشأة الإعترااف بالمكسب والخسائر من تقليص أو تسديد خطة منافع محددة عند حدوث التقليص أو التسديد، ويجب أن يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أو التسديد ما يلي:

- (أ) أي تغير نلجم في القيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة؛
- (ب) أي تغير نلجم في القيمة العادلة لأصول الخطة؛ و
- (ج) أية مكسب وخسائر إكتوارية وتكلفة خدمة سابقة لم يتم الإعترااف بها سابقا بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٦.

١١٠ قبل تحديد أثر التقليص أو التسديد يجب على المنشأة إعادة قياس الإلتزام (وأصول الخطة المتعلقة بذلك أن وجدت) بإستخدام الإقتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى).

١١١ يحدث التقليس إما:

- (أ) عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذي تنطهيم للخطئة؛ أو
- (ب) عندما تقوم المنشأة بتعديل أحكام خطة المنافع المحددة بحيث يصبح عنصر مادي لخدمة مستقبلية للموظفين الحاليين لا يحقق شروط التأهيل للمنفع، أو أنه يحقق الشروط فقط لمنافع مخفضة.

قد ينشأ تقليس من حدث منعزل مثل إقبال مصنع أو إيقاف أو إنهاء أو تعليق خطئة، ويكون الحدث مادياً بشكل كاف ليعقق شروط التقليس إذا كان الإعتراف بمكسب أو خسارة تقليس سيكون له أثر مادي على اليبانات المالية، وكثيراً ما تكون التقليصات مرتبطة بعملية إعادة هيكلة، وعلى ذلك تقوم المنشأة باحتساب التقليس في نفس الوقت كما هو بالنسبة لعملية إعادة هيكلة متعلقة بذلك.

- ١١٢ يحدث التسديد عندما تدخل المنشأة في عملية تلغي كل إلزام قانوني أو إستباحي آخر لجزء أو كل المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة، مثال ذلك عندما تتم دفعة نقدية على شكل مبلغ مقطوع للمشاركين في الخطئة أو نيابة عنهم مقابل حقوقهم باستلام منافع محددة ما بعد إنهاء الخدمة.

- ١١٣ في بعض الحالات تحصل المنشأة على بوليصة تأمين لتحويل جزء أو كل منافع الموظفين لمتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة، والحصول على هذه البوليصة لا تعتبر تسوية إذ تحتفظ المنشأة بالإلزام قانوني أو إستباحي (انظر الفقرة ٣٩) لدفع مزيد من المبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المحددة في بوليصة التأمين. تتناول الفقرات ١٠٤ - د القياس والإعتراف بحقوق للتعويض بموجب بوالص التأمين التي لا تعتبر أصول للخطئة.

- ١١٤ يحدث التسديد مع تقليس إذا أنهيت الخطئة بحيث يتم تسديد الإلزام وبالتالي تتوقف الخطئة عن الوجود، على أن إنهاء خطئة لا يعتبر تقليصاً أو تسديداً إذا تم استبدال الخطئة بخطة جديدة تقدم المنافع المتمثلة في جوهرها.

- ١١٥ حيث يتعلق التقليس فقط ببعض الموظفين الذين تنطهيم الخطئة أو حيث يتم تسديد جزء من الإلزام فقط فإن المكسب أو الخسارة يشمل حصة نسبية من تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في السابق (ومن المبالغ الإنتقالية التي تبقى غير معترف بها بموجب الفقرة ١٥٥(ب))، ويتم تحديد الحصة النسبية على أساس القيمة الحالية للإلتزامات قبل وبعد التقليس أو التسديد، إلا إذا توفر أساس معقول أكثر في هذه الظروف، فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب تطبيق أي مكسب ناتج من التقليس أو للتسديد لنفس الخطئة لاستبعاد أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها خاصة بنفس الخطئة.

مثال يوضح الفقرة ١١٥

منشأة تقوم بليقاف قطاع عمل وإن يحصل موظفو القطاع الذي تم إيقافه على مزيد من المنافع، وهذا تقليص بدون تسديد، وباستخدام الإقرضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى) مباشرة قبل التقليص يكون على المنشأة إلزام منافع محددة بقيمة صافية حالية مقدارها ١,٠٠٠ وأصول خطة بقيمة عادلة مقدارها ٨٢٠ وصافي مكاسب إكتوارية تركمية غير معترف بها مقدارها ٥٠، وكانت المنشأة قد تتبنى المعيار للمرة الأولى قبل سنة واحدة مما زاد من صافي الإلتزام بمقدار ١٠٠، واختارت المنشأة الاعتراف به على مدى خمس سنوات (انظر الفقرة ١٥٥(ب))، ويخفض التقليص صافي القيمة الحالية للإلتزام بمقدار ١٠٠ لتصبح ٩٠٠.

من ضمن المكاسب والخسائر الإكتوارية والمبالغ الإنتقالية غير المعترف بها ١٠% (١٠٠/١,٠٠٠) تنطبق بذلك الجزء من الإلتزام الذي ألغى من خلال التقليص، وعلى ذلك يكون أثر التقليص كما يلي:

قبل التقليص	مكاسب التقليص	بعد التقليص	صافي القيمة الحالية للإلتزام القيمة العادلة لأصول الخطة
١,٠٠٠ (٨٢٠)	(١٠٠) —	٩٠٠ (٨٢٠)	
١٨٠	(١٠٠)	٨٠	
٥٠ (٨٠)	(٥) ٨	٤٥ (٧٢)	المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها المبالغ الإنتقالية غير المعترف بها (٥/٤ × ١٠٠)
١٥٠	(٩٧)	٥٣	صافي الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية

العرض

التقاص

١١٦ يجب أن تقوم المنشأة بإجراء تقاص للأصل الخاص بخطة مقابل الإلتزام الخاص بخطة أخرى فقط عندما:

- تكون للمنشأة حق قليل للتفويض قانونياً لاستخدام فاقص في خطة لتسديد إلتزامات تحت خطة أخرى؛ و
- تنوي المنشأة إما تسديد الإلتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفاقص في خطة وتسديد إلتزاماتها تحت الخطة الأخرى في نفس الوقت.

١١٧ إن المقاييس الخاصة بالتقاص مشابهة للمقاييس التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأدوات المالية : الإفصاح والعرض".

التمييز على أساس الجاري/ غير الجاري

١١٨ تميز بعض المشاريع الأصول والالتزامات المتداولة عن تلك غير المتداولة، ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين ما هو متداول وغير متداول من هذه الأصول والالتزامات الناتجة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

المكونات المالية لتكاليف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة

١١٩ لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والمائد المتوقع على أصول الخطة كمكونات كيند دخل أو مصروف منفرد في بيان الدخل.

الإفصاح

١٢٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة خطط منافعها المحددة والآثار المالية للتغيرات في هذه الخطط خلال الفترة.

١٢٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية حول خطط المنافع المحددة:

(أ) سياسة المنشأة المحاسبية للاعتراف بالمكسب والخسائر الإكتوارية.

(ب) وصف عام لنوع الخطة.

(ج) مطابقة الأرصدة الانتاحية والتهائية للقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة مبينة بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطبقاً، الأثر خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:

(١) تكلفة الخدمة الحالية،

(٢) تكلفة الفائدة،

(٣) مساهمات المشاركين في الخطة،

(٤) المكسب والخسائر الإكتوارية،

(٥) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط المقاسة بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة.

(٦) للمنافع المنفوعة،

(٧) تكلفة الخدمة السابقة،

(٨) دمج منشآت الأعمال،

(٩) التخفيضات curtailments، و

(١٠) التسويات.

(د) تحليل لالتزام المنافع المحددة إلى مبالغ ناجمة من الخطط التي هي غير ممولة بكاملها ومبالغ ناجمة من خطط ممولة بكاملها أو جزئياً.

(هـ) مطابقة للأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة العادلة لموجودات الخطة والأرصدة الافتتاحية والنهائية لأي حق تعويض reimbursement right معترف به كاصل حسب الفقرة ١١٠٤ مبينة بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطقياً، الأثر خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:

- (١) العائد المتوقع على أصول الخطة،
- (٢) المكاسب والخسائر الإكتوارية،
- (٣) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط التي تم قياسها بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة،
- (٤) مساهمات صاحب العمل،
- (٥) مساهمات المشاركين في الخطة،
- (٦) المنافع المدفوعة،
- (٧) دمج منشآت الأعمال، و
- (٨) للتصويبات.

(و) مطابقة القيمة الحالية للالتزام بالمنفعة المحددة في (ج) للقيمة العادلة لأصول الخطة في (هـ) مع الأصول والالتزامات المعترف بها في الميزانية العمومية، مبينة على الأقل:

- (١) صافي المكاسب أو الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٩٢)؛
- (٢) تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها في الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٩٦)؛
- (٣) أي مبلغ غير معترف به كاصل بسبب الحد في الفقرة ٥٨ (ب)؛
- (٤) القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأي حق تعويض معترف به كاصل حسب الفقرة ١١٠٤ أ (مع وصف موجز للصلة بين حق التعويض والالتزام ذي العلاقة)؛ و
- (٥) المبالغ الأخرى للمعترف في الميزانية العمومية.

(ز) إجمالي المصروف المعترف به في الريح أو الخسارة لكل مما يلي والبلد (البنود) الرئيسية التي تدخل ضمنها:

- (١) تكلفة الخدمة الحالية؛
- (٢) تكلفة الفائدة؛
- (٣) العائد المتوقع على أصول الخطة؛
- (٤) العائد المتوقع على أي حق تعويض معترف به كاصل حسب الفقرة ١١٠٤؛
- (٥) المكاسب والخسائر الإكتوارية؛
- (٦) تكلفة الخدمة السابقة؛

- (٧) أثر أية تخفيضات أو تسوية؛ و
- (٨) أثر الحد في الفقرة ٥٨ ب.
- (ح) إجمالي المبلغ المعترف به في بيان الدخل والمصرفوف المعترف به لكل مما يلي:
- (١) المكاسب والخسائر الإكتوارية؛ و
- (٢) أثر الحد في الفقرة ٥٨ (ب).
- (ط) بالنسبة للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل والمصرفوف المعترف به حسب الفقرة ١٩٣ المبلغ المتركم للمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها في بيان الدخل والمصرفوف المعترف به.
- (ي) بالنسبة لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة والتي تشمل دون أن تكون مقتصرة على تلك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين الذي تشكله كل فئة رئيسية في القيمة المعدلة لإجمالي موجودات الخطة.
- (ك) المبالغ الداخلة ضمن القيمة المعدلة لموجودات الخطة لما يلي:
- (١) كل فئة للأدوات المالية للمنشأة؛ و
- (٢) أية ممتلكات تشغلها المنشأة أو الموجودات الأخرى التي تستخدمها المنشأة.
- (ل) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل المعدل الكلي المتوقع على الموجودات، بما في ذلك أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.
- (م) المعدل القبطي على موجودات الخطة، وكذلك المعدل القبطي على أي حق تعويض معترف به كاصل حسب الفقرة ١٠٤.
- (ن) الافتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة في تاريخ الميزانية الصومية، بما في ذلك ما يلي حيث ينطبق ذلك:
- (١) أسعار الخصم؛
- (٢) معدلات المعدل المتوقعة على أية أصول للخطة للفترة المعروضة في البيانات المالية؛
- (٣) معدلات المعدل المتوقعة للفترة المعروضة في البيانات المالية لأي حق تعويض معترف به كاصل بموجب الفقرة ١٠٤ أ؛
- (٤) المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب (وللتغيرات في مؤشر أو متغير آخر محدد في الأحكام الرسمية أو الضمنية لخطة كأساس للزيادة المستقبلية في المنافع)؛
- (٥) معدلات اتجاهات التكلفة الطبية؛ و
- (٦) أية افتراضات اكتوارية مالية أخرى مستخدمة.

يجب على المنشأة الإفصاح عن كل افتراض اكتواري بشكل مطلق (على سبيل المثال كنسبة مئوية مطلقة) وليس فقط كهامش بين النسب المئوية المختلفة والمتغيرات الأخرى.

(س) أثر زيادة مقدارها نقطة مئوية واحدة وأثر انخفاض مقداره نقطة مئوية واحدة في معدلات اتجاه للتكلفة الطبية المفترضة على:

(١) إجمالي مكونات تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفقدان لصالح التكاليف الطبية الدورية لما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(٢) التزام المنفعة المتراكم للتكاليف الطبية لما بعد إنتهاء الخدمة.

لأغراض هذا الإفصاح تعتبر جميع الافتراضات الأخرى ثابتة، وبالنسبة للخطط العاملة في بيئة ذات تضخم مرتفع الإفصاح هو أثر نسبة مئوية للزيادة أو الانخفاض في معدل اتجاه التكلفة الطبية المفترضة والذي له أهمية مشابهة للنقطة مئوية واحدة في بيئة ذات تضخم منخفض.

(ج) مبالغ الفترة السنوية الحالية والفترات الأربع المصهقة لما يلي:

(١) القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطأ والفاقد أو العجز في الخطأ؛ و

(٢) تعديلات الخبرة الناشئة من:

(أ) التزامات الخطأ معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من التزامات الخطأ في تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) أصول الخطأ معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من أصول الخطأ في تاريخ الميزانية العمومية،

(ف) الفضل تقدير لمصاحب العمل في أسرع وقت ممكن تحديده فيه بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع أن تدفع للخطأ أثناء الفترة السنوية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

١٢١ تتطلب للفترة ١٢٠ (أ) وصفا عاما لنوع الخطأ، ويميز هذا الوصف على سبيل المثال خطط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط لرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة، ولا يطلب مزيد من التفاصيل.

١٢٢ عندما يكون لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة يمكن إجراء الإفصاحات متضمنة الإجمالي بشكل منفصل في كل خطة أو في مجموعات تعتبر أنها أكثر فائدة، وقد يكون من المفيد تمييز المجموعات حسب المقاييس كما يلي:

(أ) الموقع الجغرافي للخطط، مثال ذلك بتمييز الخطط المحلية من الخطط الأجنبية؛ أو

(ب) ما إذا كانت الخطط خاضعة لمخاطر مادية مختلفة، مثال ذلك بتمييز خطط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة.

عندما تقوم المنشأة بإجراء الإفصاحات على أساس الإجمالي لمجموعة خطط فإنه يتم تقديم هذه الإفصاحات على شكل معدلات موزونة أو ذات نطاقات ضيقة نسبيا.

١٢٣ تتطلب الفقرة (٣٠) الإفصاحات إضافية بشأن خطط المنافع المحددة لأصحاب العمل المتعدين التي تعامل كما لو أنها خطط مساهمات محددة.

١٢٤ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن:

- (أ) عمليات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة؛ و
- (ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة لموظفي الإدارة للرئيسيين.

١٢٥ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " للمخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول البنود المحتملة الناتجة من للزامات المنافع ما بعد انتهاء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

١٢٦ تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال:

- (أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو للتفرغ؛
- (ب) منافع الاحتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل الأخرى؛
- (ج) منافع المعز طويلة الأجل؛
- (د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظف بتقديم الخدمة؛ و
- (هـ) التعويض الموجل المنفوع بعد ثلاثة شهور أو أكثر من نهاية الفترة التي يتم الحصول عليه فيها.

١٢٧ لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعاً لنفس الدرجة من عدم التأكيد مثل قياس منافع ما بعد انتهاء الخدمة، علاوة على ذلك لما يتسبب إخلال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو التغيرات فيها في مبلغ مادي بتكلفة الخدمة السابقة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوباً مبسطاً لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمنافع الموظفين ما بعد انتهاء الخدمة كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً ولا يتم تطبيق أي "تطابق"؛ و
- (ب) يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بأكملها فوراً.

الإعتراف والقياس

١٢٨ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل صافي إجمالي المبالغ التالية:

- (أ) القيمة الحالية الإلتزام للمنافع المحددة في تاريخ الميزانية الصومية (انظر الفقرة ٦٤)؛
- (ب) يطرح من ذلك القيمة الحالية في تاريخ الميزانية الصومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تصديد الإلتزامات مباشرة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

عند قياس الإلتزام يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٤٩-٩١ باستثناء الفقرتين ٥٤ و ٦١. ويجب على المنشأة تطبيق الفقرة ١٠٤ عند الاعتراف بأي حق تعويض وقياسه.

١٢٩ بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل يجب على المنشأة الاعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية على أنها مصروف أو دخل (مع مراعاة الفقرة ٥٨)، باستثناء إلى الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبة دولي آخر أو يسمح بإيجالها في تكلفة الأصل :

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٣-٩١)؛

(ب) تكلفة الفائدة (انظر الفقرة ٨٢)؛

(ج) العقد المتوقع على أصول أية خطة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧). وفي حالة أي حق تعويض تم الاعتراف به كاصل (انظر الفقرة ١١٤)؛

(د) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يجب الاعتراف بها فوراً؛

(هـ) تكلفة للخدمة السابقة التي يجب الاعتراف بها فوراً؛ و

(و) أثر أية تقلصات أو تسديدات (انظر الفقرتين ١٠٩-١١٠).

١٣٠ أحد أشكال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منفعة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى المنفعة على طول فترة الخدمة ينشأ إلزام عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الإلتزام احتمال أن يطلب الدفع ولن يتم مرور للفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع عنها، وإذا كان مستوى المنفعة هو نفسه بالنسبة لأي موظف مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المنافع عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٣١ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال حيث يكون المصروف الناجم من هذه المنافع ذو حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح مناسب لإيضاح أداء المنشأة للفترة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وحيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

منافع نهاية الخدمة

١٣٢ يتناول هذا المعيار منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الإلتزام هو إنتهاء خدمة الموظفين وليس خدمتهم نفسها.

الاعتراف

١٣٣ يجب على المنشأة الاعتراف بمنافع نهاية الخدمة على أنها إلزام ومصروف وذلك فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بما يلي :

(أ) إنهاء خدمة موظف أو مجموعة موظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يتم من خلاله تشجيع ترك العمل بشكل طوعي.

١٣٤ تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإنهاء الخدمة فقط عندما يكون للمنشأة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالإسحاب، ويجب أن تشمل الخطة المفصلة ما يلي كحد أدنى :

- (أ) موقع وعمل الموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي؛
- (ب) منافع نهائية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي؛ و
- (ج) الوقت الذي سيتم به تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب أن تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز ليست طويلة بالقدر الذي يحتمل خلاله إجراء تغييرات مادية في الخطة.

١٣٥ من الممكن أن تكون المنشأة ملتزمة بموجب تسريع أو بموجب اتفاقيات تعاقبية أو اتفاقيات أخرى مع الموظفين أو ممثليهم أو بموجب إلزام ضمني بناء على ممارسة الأعمال أو العرف أو الرغبة أن يتصرف بشكل عادل لإجراء دفعات (أو توفير منافع أخرى) للموظفين عندما تنتهي خدماتهم وهذه الدفعات هي منافع نهائية الخدمة، وعادة تكون منافع نهائية الخدمة على شكل مبلغ مقطوع، ولكنها تشمل في بعض الأحيان ما يلي:

- (أ) تحسين منافع التقاعد أو المنافع الأخرى ما بعد انتهاء الخدمة إما بشكل غير مباشر أو من خلال خطة منافع موظفين أو بشكل مباشر؛ و
- (ب) الراتب حتى نهاية فترة أخطار محددة إذا لم يتم الموظف بتقديم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٣٦ تستحق بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب ترك الموظف للخدمة، ودفع هذه المنافع مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات استحقاق أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، بالرغم من أن هذه توصف في بعض البلدان بـ"تعويضات نهاية الخدمة" إلا أنها فعلياً تصف منافع ما بعد انتهاء الخدمة وليس منافع نهاية الخدمة، وتعاملها المنشأة محاسبياً على هذا الأسس ويقدم بعض المشاريع مستوى من المنافع مقابل ترك الخدمة الإختياري بناء على طلب الموظف (في جوهرها منفعة ما بعد انتهاء الخدمة) لكل من المنافع ترك الخدمة الإختياري بناء على طلب المنشأة، والمنفعة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الإختياري هي منفعة نهاية خدمة.

١٣٧ لا توفر منافع نهاية الخدمة للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية ويتم الاعتراف بها فوراً على أنها مصروف.

١٣٨ حيث تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة يجب على المنشأة أيضاً إجراء محاسبي لتخفيض منافع التقاعد أو منافع الموظفين الأخرى (انظر للفقرة ١٠٩).

القياس

١٣٩ حيث تستحق منافع نهاية الخدمة بعد أكثر من إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

١٤٠ في حالة العرض الذي يقدم من المنشأة لتشجيع ترك الخدمة الإختياري يجب أن يكون قياس منافع نهاية الخدمة بناءً على عدد الموظفين الذين يتوقع قبولهم للعرض.

الإفصاح

١٤١ ينشأ احتمال حيث يكون هناك عدم تأكيد بشأن عدد الموظفين الذين سيقبلون عرضاً لمنافع نهاية الخدمة، وحسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالبدن المحتمل إلا إذا كان احتمال حدوث خسارة بعيداً.

١٤٢ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة ومبلغ المصروف إذا كان ذو حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح عنه مناسب لشرح أداء المنشأة للفترة، وقد ينجم عن منافع نهاية الخدمة مصروف يجب الإفصاح عنه من أجل أن يمثل لهذا المتطلب.

١٤٣ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن منافع نهاية الخدمة لكبار موظفي الإدارة.

١٤٤ - ١٥٢ [تم إلغاؤها]

أحكام إنتقالية

١٥٣ يحدد هذا الجزء المعالجة الإنتقالية لخطط المنافع المحدد، وعندما تطبق المنشأة للمرة الأولى هذا المعيار لمنافع الموظفين الأخرى تقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٥٤ عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب على المنشأة تحديد التزامها الإنتقالي لخطط المنافع المحددة في ذلك التاريخ على أنها:

- (أ) القيمة الحالية للالتزام (انظر الفقرة ٦٤) في تاريخ تطبيق المعيار؛
- (ب) يطرح من ذلك القيمة الحالية في تاريخ تطبيق المعيار لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الالتزامات بشكل مباشر (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛
- (ج) يطرح أيضاً أية تكلفة خدمة سابقة يجب الاعتراف بها في فترات لاحقة بموجب الفقرة ٩٦.

١٥٥ إذا كان الالتزام الإنتقالي أكثر من الالتزام الذي كان سيتم الاعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة إجراء اختيار غير قابل للتغير للاعتراف بتلك الزيادة كجزء من إلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤:

- (أ) فوراً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.
- (ب) كمصروف على أساس القسط الثابت على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات من تاريخ تطبيق المعيار، وإذا اختارت المنشأة البند (ب) فإنه يجب عليها ما يلي:
 - (١) تطبيق الحد المبين في الفقرة ٥٨ (ب) عند قياس أي أصل معترف به في الميزانية العمومية؛
 - (٢) الإفصاح في كل تاريخ ميزانية عمومية عما يلي: (١) مبلغ الزيادة الذي يبقى غير معترفاً به، و (٢) المبلغ المعترف به في الفترة الحالية؛
 - (٣) الحد من الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية اللاحقة (ولكن ليس تكلفة الخدمة السابقة السالبة) كما يُلَئى لاحقاً، وإذا كان سيتم الاعتراف بمكاسب إكتواري بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٣ فإنه

يجب على المنشأة الاعتراف بذلك المكسب الإكتواري فقط إلى الحد الذي تزيد به المكاسب الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها (قيل الاعتراف بذلك المكسب الإكتواري) عن الجزء غير المعترف به للإلتزام الإنتقالي؛ و

(٤) إبطال الجزء المتعلق من الإلتزام الإنتقالي غير المعترف به في تحديد أي مكسب أو خسارة لاحقة عند التسديد أو التقليل.

إذا كان الإلتزام الإنتقالي أقل من الإلتزام الذي كان سيتم الاعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بذلك الانخفاض في الحال بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

١٥٦ عند التطبيق الأولي لهذا المعيار يشمل أثر التغير في السياسة المحاسبية كافة المكاسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت في فترات سابقة حتى ولو كانت ضمن "لنطاق" البالغ ١٠% المحدد في الفقرة ٩٢.

مثال يوضح الفقرات ١٥٤-١٥٦

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ تشمل الميزانية العمومية لمنشأة ما على إلتزام منافع التقاعد مقداره ١٠٠ وتطبق المنشأة المعيار ابتداء من ١ يناير ١٩٩٩ عندما تبلغ القيمة الحالية للإلتزام بموجب المعيار ١,٣٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٠٠، وفي ١ يناير ١٩٩٣ كانت المنشأة قد قامت بتحسين الرواتب التقاعدية (تكلفة المبالغ غير المستحقة ١٦٠، ومعدل للفترة المتبقية في ذلك التاريخ حتى الاستحقاق: ١٠ سنوات).

الأثر الإنتقالي كما يلي :

١,٣٠٠	القيمة الحالية للإلتزام
(١,٠٠٠)	القيمة العادلة لأصول الخطة
	يلتح: تكلفة الخدمة السابقة التي سيتم الاعتراف بها
(٦٤)	في الفترات اللاحقة (١٦٠ x ٤/١٠)
٢٣٦	الإلتزام الإنتقالي
١٠٠	الإلتزام الذي تم الاعتراف به
١٣٦	الزيادة في الإلتزام

قد تختار المنشأة الاعتراف بالزيادة البالغة ١٣٦ إما في الحال أو على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات، والإختيار غير قابل للتغيير.

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ القيمة الحالية للإلتزام بموجب المعيار ١,٤٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٥٠. وصافي المكاسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها منذ تاريخ تبني المعيار ١٢٠، وكان المعدل المتوقع لعمر العمل المتبقي للموظفين المشتركين في الخطة ثمانية سنوات، وقد طبقت المنشأة سياسة الاعتراف بجميع المكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً كما تسمح بها الفقرة ٩٣. فيما يلي أثر الحد المذكور في الفترة ١٥٥ (ب) (٢) كما يلي :

١٢٠	صافي المكاسب الإكتوارية غير المتحققة
(١٠٩)	الجزء غير المعترف به من الإلتزام الإنتقالي (١٣٦ x ٥/٤)
١١	لحد الأعلى من المكسب الذي سيتم الاعتراف به (الفقرة ١٥٥ (ب) (٢))

تاريخ النفاذ

١٥٧ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ. باستثناء ما هو محدد في الفقرة ١٥٩، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على تكاليف منافع التناقص للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فيجب على المنشأة الإفصاح عن حقيقة أنها قامت بتطبيق هذا المعيار بدلا من معيار المحاسبة الدولية ١٩ "منافع الموظفين"، المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٩ يصبح ما يلي نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ.

(أ) التعريف المعدل لأصول الخطة في الفقرة ٧ والتعريفات الخاصة بالأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل وبوليصة التأمين المؤهلة؛ و

(ب) متطلبات الاعتراف والقياس للتعويضات في الفقرات ١٠٤، ١٢٨، ١٢٩ والإفصاحات ذات العلاقة في الفقرات ١٢٠ (أ)، ١٢٠ (و)، ١٢٠ (ز)، ١٢٠ (م) و ١٢٠ (ن).

تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا أثر للتطبيق الأكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩ يصبح التعديل الوارد في الفقرة ١٥٨ نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي فترات تنتهي في أو بعد ٣١ أيار ٢٠٠٢. يفضل للتطبيق المبكر لهذا المعيار. وإذا كان للتطبيق المبكر يؤثر على البيانات المالية، فينبغي على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٥٩ ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرات ٣٢، ٣٤-٣٤ ب، ٦١، ١٢٠-١٢١ للفترات السنوية التي تبدأ في يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع للتطبيق الأكر، وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩ ج من الممكن استخدام الخيار في الفقرات ٩٣-٩٣ د للفترات السنوية التي تنتهي في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وعلى المنشأة التي تستخدم الخيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تطبق كذلك التعديلات في الفقرات ٣٢، ٣٤-٣٤ ب، ٦١، ١٢٠-١٢١.

١٦٠ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ عندما تغير المنشأة سياساتها المحاسبية لتعكس التغييرات المحددة في الفترات ١٥٩-١٥٩ ج، وعند تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن على المنشأة معاملة هذه التغييرات كما لو أنها طبقت في نفس الوقت مثل بقية هذا المعيار، فيما عدا أنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تتطلبها الفقرة ١٢٠ (ع) حيث يتم تحديد المبالغ لكل فترة بأثر مستقبلي من أول فترة سنوية معروضة في البيانات المالية تطبق فيها المنشأة لأول مرة التعديلات في الفقرة ١٢٠.

* تشير الفقرة ١٥٩ إلى "البيانات المالية السنوية" متشبا مع نص أكثر وضوحا لكافة تواريخ النفاذ المتباه في عام ١٩٩٨. فقرة ١٥٦ التي تشير إلى "فترات المالية".

ملحق أ

مثال توضيحي

هذا المثال إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معناها، وقد قدمت مقتطفات من بيانات الدخل والميزانيات العمومية لبيان آثار العمليات المبينة أدناه. وهذه المقتطفات لا تتفق بالضرورة مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

معلومات خلفية

المعلومات التالية معطاة بشأن خطة منافع محددة ممولة، وإبقاء حسابات الفائدة سهلة يفترض أن جميع العمليات ستحدث في نهاية السنة، وقد كانت كل من القيمة الحالية للإلتزام والقيمة العادلة لأصول الخطة ١،٠٠٠ في ١ يناير ٢٠×١، وكان صافي المكاسب الإكتوارية التركمية غير المعترف بها في ذلك التاريخ ١٤٠.

٢٠×٣	٢٠×٢	٢٠×١	
%٨,٠	%٩,٠	%١٠,٠	سعر الخصم في بداية السنة
%١٠,٣	%١١,١	%١٢,٠	معدل العائد المتوقع على أصول الخطة في بداية السنة
١٥٠	١٤٠	١٣٠	تكلفة الخدمة الحالية
١٩٠	١٨٠	١٥٠	المنافع المدفوعة
١١٠	١٠٠	٩٠	المساهمات المدفوعة
١,٢٩٥	١,١٩٧	١,١٤١	القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر
١,٠٩٣	١,١٠٩	١,٠٩٢	القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر
١٠	١٠	١٠	معدل الأعمار للعلمة المتبقية للموظفين (سنوات)

في عام ٢٠×٢ تم تعديل الخطة لتوفير منافع إضافية ابتداء من ١ يناير ٢٠×٢ وكانت القيمة الحالية في ١ يناير ٢٠×٢ للمنافع الإضافية لخدمة الموظفين قبل ١ يناير ٢٠×٢ ما مقداره ٥٠ للمنافع المستحقة و ٣٠ للمنافع غير المستحقة، وفي ١ يناير ٢٠×٢ قدرت المنشأة أن معدل للفترة إلى أن تصبح المنافع غير المستحقة مستحقة هو ثلاث سنوات، وعلى ذلك يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة الناجمة عن المنافع الإضافية غير المستحقة على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات، ويتم الاعتراف فوراً بتكلفة الخدمة السابقة الناجمة من المنافع الإضافية للمستحقة (فقرة ٩٦ من المعايير)، وقد تبنت المنشأة سياسة الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بموجب الحد الأدنى من متطلبات لفقرة ٩٣.

التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة

الخطوة الأولى هي تلخيص التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة واستخدم ذلك لتحديد مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكتوارية للفترة، وهي كما يلي :

٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	
١,١٩٧	١,١٤١	١,٠٠٠	القيمة الحالية للإلتزام في ايناير
٩٦	١٠٣	١٠٠	تكلفة الفائدة
١٥٠	١٤٠	١٣٠	تكلفة الخدمة الحالية
-	٣٠	-	تكلفة الخدمة السابقة-المنافع غير المستحقة
-	٥٠	-	تكلفة الخدمة السابقة-المنافع المستحقة
(١٩٠)	(١٨٠)	(١٥٠)	المنافع المدفوعة
			المكسب (الخسارة) الإكتوارية من الإلتزام
٤٢	(٨٧)	٦١	(لرقم الموازن)
<u>١,٢٩٥</u>	<u>١,١٩٧</u>	<u>١,١٤١</u>	القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر
١,١٠٩	١,٠٩٢	١,٠٠٠	القيمة العادلة لأصول الخطة في ايناير
١١٤	١٢١	١٢٠	العائد المتوقع على أصول الخطة
١١٠	١٠٠	٩٠	المساهمات
(١٩٠)	(١٨٠)	(١٥٠)	المنافع المدفوعة
			المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول
(٥٠)	(٢٤)	٣٢	الخطة (لرقم الموازن)
<u>١,٠٩٣</u>	<u>١,١٠٩</u>	<u>١,٠٩٢</u>	القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر

حدود "النطاق"

الخطوة التالية هي تحديد حدود النطاق، وبعد ذلك، مقارنتها مع المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها من أجل تحديد صافي المكسب أو الخسارة الإكتوارية الذي سيتم الاعتراف به في الفترة التالية، وبموجب الفقرة ٩٢ من المعيار حددت حدود "النطاق" حسب الأعلى مما يلي:

(أ) ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام قبل خصم أصول الخطة؛ و

(ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.

فيما يلي هذه الحدود والمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها و غير المعترف بها :

٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	
			صافي المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير
١٧٠	١٠٧	١٤٠	حدود "النطاق" في ١ يناير
١٢٠	١١٤	١٠٠	الزيادة (أ)
٥٠	-	٤٠	
١٠	١٠	١٠	معدل الأعمار للعائلة المتبقية (بالسنووت)(ب)
٥	-	٤	المكسب (الخسارة) الإكتوارية التي سيتم الاعتراف بها (أ/ب)
			المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير
١٧٠	١٠٧	١٤٠	المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-الإلتزام
(٤٢)	٨٧	(٦١)	المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-أصول الخطة
(٥٠)	(٢٤)	٣٢	
٧٨	١٧٠	١١١	للمجموع الفرعي
(٥)	-	(٤)	(المكسب) الخسارة الإكتوارية المعترف بها
			المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ٣١ ديسمبر
٧٣	١٧٠	١٠٧	

المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية و الربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها

الخطوة الأخيرة هي تحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية والربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرات ١٢٠ (و)، (هـ)، (د)، (١)، من المعيار وقد تم إعطاء التحليلات التي يطلب الإفصاح عنها حسب الفقرة ١٢٠ (ج)، هـ في الجزء من هذا الملحق "التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لموجودات الخطة"، وهي كما يلي:، وهي كما يلي:

٢٠٨٣	٢٠٨٢	٢٠٨١	
١,٢٩٥	١,١٩٧	١,١٤١	القيمة الحالية للإلتزام
(١,٠٩٣)	(١,١٠٩)	(١,٠٩٢)	القيمة للعائلة لأصول الخطة
٢٠٢	٨٨	٤٩	
٧٣	١٧٠	١٠٧	المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها
			تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها -
(١٠)	(٢٠)	-	المنافع غير المستحقة
٢٦٥	٢٣٨	١٥٦	الإلتزامات كما هي ظاهرة في الميزانية العمومية
١٥٠	١٤٠	١٣٠	تكلفة الخدمة الحالية
٩٦	١٠٣	١٠٠	تكلفة الفائدة
(١١٤)	(١٢١)	(١٢٠)	للمائد المتوقع على أصول الخطة
(٥)	-	(٤)	صافي (المكسب) الخسارة المعترف بها في السنة
١٠	١٠	-	تكلفة الخدمة السابقة - المنافع غير المستحقة
-	٥٠	-	تكلفة الخدمة السابقة - المنافع المستحقة
١٣٧	١٨٢	١٠٦	المصروفات كما يظهرها بيان الربح والخسارة
			للعائد الفعلي على خطة الأصول
١١٤	١٢١	١٢٠	للعائد المتوقع على أصول الخطة
(٥٠)	(٢٤)	٣٢	المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول الخطة
٦٤	٩٧	١٥٢	للعائد الفعلي على أصول الخطة

ملاحظة: انظر المثال التوضيحي للفقرات ١٠٤-ج للخاصة بعرض الإستعراضات.

ملحق ب

إفصاحات إيضاحية

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معناها، وتبين مقتطفات من إفصاحات البيانات المالية كيف يمكن تجميع الإفصاحات المطلوبة في حالة مجموعة كبيرة متعددة الجنسيات توفر مجموعة متنوعة من منافع الموظفين، ولا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات عرض معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمعايير المحاسبية الدولية، وبشكل خاص لا توضح الإفصاح عما يلي:

- (أ) السياسات المحاسبية لمنافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ 'عرض البيانات المالية، وبموجب الفقرة ١٢٠ (أ) من هذا المعيار يجب أن يشمل هذا الإفصاح السياسة المحاسبية للمنشأة للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإکتورية.
- (ب) وصف عام لنوع الخطة (الفقرة ١١٢٠ (ب)).
- (ج) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد المتوقع على الموجودات (الفقرة ١١٢٠ (ب)).
- (د) منافع الموظفين الممنوحة للمدراء وكبار موظفي الإدارة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٤ 'الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة).
- (هـ) منافع الموظفين على أساس المشاركة (انظر معيار إعداد التقارير المالية ٢ الدفع على أساس المشاركة).

الالتزامات منافع الموظفين

فيما يلي المبالغ التي يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية:

المنافع الطبية		خطط منافع		
ما بعد انتهاء الخدمة		التقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
-	-	١٧,٤٠٠	٢٠,٣٠٠	القيمة الحالية للالتزامات الممولة
-	-	١٧,٧٨٠	١٨,٤٢٠	القيمة العادلة لأصول الخطة
-	-	١٢٠	١,٨٨٠	
٦,٤٠٥	٧,٣٣٧	١,٠٠٠	٢,٠٠٠	القيمة الحالية للالتزامات غير الممولة
(٢,٦٠٧)	(٢,٧٠٧)	٨٤٠	(١,٦٠٥)	للمكاسب (الخسائر) الإکتورية غير المعترف بها
-	-	(٦٥٠)	(٤٥٠)	تكلفة للخدمة السابقة غير للمعترف بها
٣,٧٩٨	٤,٦٣٠	١,٣١٠	١,٨٢٥	صافي الالتزام في الميزانية العمومية
المبالغ في الميزانية العمومية :				
٣,٧٩٨	٤,٦٣٠	١,٤٠٠	١,٨٢٥	الالتزامات
-	-	(٩٠)	-	الأصول
٣,٧٩٨	٤,٦٣٠	١,٣١٠	١,٨٢٥	صافي الالتزام في الميزانية العمومية

تشمل أصول التقاعد الأسهم العادية الصادرة من (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٣١٧ (٢٠٠١ : ٢٨١). وتشمل أصول الخطة كذلك الممتلكات التي تملكها (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٢٠٠ (٢٠٠١ : ١٨٥).

فيما يلي المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة كما يلي:

المنافع الطبية		خطط منافع		
ما بعد إنتهاء الخدمة		التقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
٤١١	٤٧٩	٧٥٠	٨٥٠	تكلفة للخدمة الحالية
٧٠٥	٨٠٣	١٠٠٠	٩٥٠	الفائدة على الالتزام
-	(٢٩١)	(٦٥٠)	(٩٠٠)	العائد المتوقع على أصول الخطة
				صافي الخسائر (المكاسب) الإكتوارية
١٤٠	١٥٠	(٢٠)	(٧٠)	المعترف بها في المدة
-	-	٢٠٠	٢٠٠	تكلفة الخدمة السابقة
-	-	(٣٩٠)	١٧٥	الخسائر (المكاسب) من التقلصات والتسويات
<u>١,٢٥٦</u>	<u>١,٤٣٢</u>	<u>٨٩٠</u>	<u>١,٢٠٥</u>	الإجمالي الداخل ضمن تكاليف الموظفين
			٨٥٠	
-	-	٢,٢٥٠	٦٠٠	العائد الفعلي على أصول الخطة

التغيرات في القيمة العادلة لمنافع الالتزامات المحددة كما يلي:

المنافع الطبية لما بعد إنتهاء الخدمة		خطط منافع للتقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
٥,٤٣٩	٦,٤٠٥	١١,٦٠٠	١٨,٤٠٠	الزام المنافع المحددة الإفتتاحي
٤١١	٤٧٩	٧٥٠	٨٥٠	تكلفة للخدمة
٧٠٥	٨٠٣	١,٠٠٠	٩٥٠	تكلفة الفائدة
٤٠٠	٢٥٠	٩٥٠	٢٣٥٠	الخسائر (مكاسب) الإكتوارية
		-	٥٠٠	خسائر (مكاسب) التخفيضات
		(٣٥٠)	-	الإلتزامات المطفأة عند التسويات
		٥٠٠٠	-	الإلتزامات المحتملة في دمج منشآت الأوصال
		(١٥٠)	٩٠٠	فروقات الصرف للخطط الأجنبية
(٥٥٠)	(٦٠٠)	(٤٠٠)	(٦٥٠)	المنافع المدفوعة
<u>٦,٤٠٥</u>	<u>٧,٣٣٧</u>	<u>١٨,٤٠٠</u>	<u>٢٢,٣٠٠</u>	الزام المنفعة
				المحددة النهائي.

لتغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة كما يلي:

خطط منافع التقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	
٩٢٠٠	١٧٢٨٠	القيمة العادلة الإفتتاحية لأصول الخطة
٦٥٠	٩٠٠	العائد المتوقع
١٦٠٠	(٣٠٠)	المكاسب(الخسائر) عند التسويات
-	(٤٠٠)	الموجودات الموزعة عند التسويات
٣٥٠	٧٠٠	الأعمال مساهمات صاحب العمل
٦٠٠٠	-	الموجودات المملوكة عند دمج منشآت الأعمال
(١٢٠)	٨٩٠	فروقات الصرف للخطط الأجنبية
(٤٠٠)	٦٥٠	المنافع المدفوعة
١٧,٢٨٠	١٨,٤٢٠	

تتوقع المجموعة أن تساهم بمقدار ٩٠٠ في خططها الخاصة بمنافع التقاعد المحددة في ٢٠٠٣ الفئات الرئيسية لموجودات الخطة كنسبة مئوية من إجمالي موجودات الخطة هي كما يلي:

٢٠٠١	٢٠٠٢	
%٣٥	%٣٠	حقوق الملكية الأوروبية
%١٥	%١٦	حقوق الملكية لأمريكا الشمالية
%٢٨	%٣١	المسندات الأوروبية
%١٧	%١٨	مسندات أمريكا الشمالية
%٥	%٥	الممتلكات

الإفترضات الإكتوارية الرئيسية في تاريخ الميزانية العمومية (محرر عنها كمعدلات موزونة) :

٢٠٠١	٢٠٠٢	
%٦,٥	%٥,٠	سعر الخصم في ٣١ ديسمبر
%٧	%٥,٠	للعائد المتوقع على أصول الخطة في ٣١ ديسمبر
%٤	%٥	الزيادة المستقبلية في الرواتب
%٢	%٣	لزيادة المستقبلية في التقاعد
%٣٠	%٣٠	نسبة الموظفين الذين يختارون تقاعدا مبكرا
%٨	%٨	لزيادة السنوية في تكاليف العناية للصحة
		التغيرات المستقبلية في الحد الأعلى
%٢	%٣	لتكاليف العناية للصحة للدولة

إن لمعدلات اتجاه تكلفة العناية الصحية أثر هام على المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة، ولمعدلات اتجاه التغير المفترضة في تكلفة العناية الصحية الأثر التالي:

زيادة بمقدار نقطة مئوية واحدة	انخفاض بمقدار نقطة مئوية واحدة	
١٩٠	(١٥٠)	الأثر على إجمالي تكلفة الخدمة وتكلفة الفائدة
١٠٠٠	(٩٠٠)	الأثر على التزام المنفعة المحددة

فيما يلي المبالغ للفترة الحالية والفترات الأربع السابقة:

خطط منافع التقاعد المحددة:

٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	
(٢٢,٣٠٠)	(١٨,٤٠٠)	(١١,٦٠٠)	(١٠,٥٨٢)	(٩,١٤٤)	التزام المنفعة المحددة
(١٨,٤٢٠)	١٧,٢٨٠	٩,٢٠٠	٨,٥٠٢	١٠,٠٠٠	موجودات الخطة
(٣,٨٨٠)	(١,١٢٠)	(٢,٤٠٠)	(٢,٠٨٠)	٨٥٦	الفائض (العجز)
(١,١١١)	(٧٦٨)	(٦٩)	٥٤٣	(٦٤٢)	تعديلات الخبرة على مطلوبات الخطة
(٣٠٠)	١,٦٠٠	(١,٠٧٨)	(٢,٨٩٠)	٢,٧٧٧	تعديلات الخبرة على موجودات الخطة

المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة

٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	
٧,٣٣٧	٦,٤٠٥	٥,٤٣٩	٤,٩٢٣	٤,٢٢١	التزام المنافع المحددة
(٢٣٢)	٨٢٩	٤٩٠	(١٧٤)	(١٠٣)	تعديلات الخبرة على مطلوبات الخطة

تشارك المجموعة كذلك في خطة منافع محددة على مستوى الصناعة بأكملها، وتوفر هذه الخطة رواتب تقاعدية مرتبطة بالرواتب النهائية وممولة على أساس الاستقطاع عند الدفع، ولا يعتبر أمراً صلياً تحديد القيمة الحالية للالتزام بالمجموعة أو تكلفة الخدمة الحالية عند حساب الخطة لالتزاماتها على أساس يختلف مادياً عن الأساس المستخدم في البيانات المالية للمنشأة (اسم المنشأة المقدمة للتقارير)، وعلى ذلك الأساس (بيان الأساس) تبين البيانات المالية للخطة حتى ٣٠ يونيو ٢٠٢٠ لالتزاماً غير ممول مقداره ٢٧,٥٢٥، ويجم عن الالتزام غير الممول دفعات مستقبلية من قبل الموظفين المشاركين، والخطة لها حوالي ٧٥,٠٠٠ عضو منهم حوالي ٥,٠٠٠ عضو موظفين حاليين أو سابقين للمنشأة (اسم المنشأة المقدمة للتقارير) أو من يعملونهم، وكان المصروف المعترف به في بيان هو ممول للمساهمات المستحقة للسنة وليس دخلاً ضمن المبالغ المذكورة أعلاه هو ٢٣٠ (٢٠×١ : ٢١٥)، ومن الممكن زيادة المساهمات المستقبلية للمجموعة بشكل ملموس إذا انسحبت منشآت أخرى من الخطة.

الملحق ج

توضيح تطبيق الفقرة ٥٨ أ

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

الموضوع

تقرض الفقرة ٥٨ من المعيار سقفاً على أصل المنفعة المحدد الذي يمكن الاعتراف به.

٥٨ يمكن أن يكون المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ سلبياً (أصل ما). ويتعين على المنشأة أن تكسب الأصل الناتج أيهما لل:

(أ) للمبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ [أي الفائض/ العجز في الخطة مضافاً إليها (مطروحاً منها) أية خسائر (أرباح) غير معترف بها] ؛ و

(ب) مجموع:

(١) صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة للخدمة السابقة (انظر الفقرات ٩٢، ٩٣، ٩٤)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة في شكل مستندات من الخطة أو خصومات لمساهمات المستقبلية في الخطة. يجب أن يتم تحديد للقيمة الحالية لهذه المنافع الاقتصادية باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

وبدون الفقرة ٥٨ (انظر أدناه)، يكون للفقرة ٥٨ ب (١) النتيجة التالية : يؤدي أحياناً تأجيل الاعتراف بالخسارة (الربح) الإكتواري في تحديد المبلغ المعين في الفقرة ٥٤ إلى ربح (خسارة) يتم الاعتراف بها في بيان الدخل.

يوضح المثال التالي أثر تطبيق الفقرة ٥٨ بدون الفقرة ٥٨. ويفترض المثال أن سياسة المحاسبة في المنشأة تقضي بعدم الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية خارج "الانطلاق" (سواء استخدم "الانطلاق" أم لا). ويمكن أن تنشأ القضية كلما تم تأجيل الاعتراف بموجب الفقرة ٥٤.

للمثال ١

	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = لكل من د + هـ	ز
المنفعة	للفائض في الخطة	المنافع الاقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ ب) (٢)	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ ب	سقف الأصل، أي الأصل للمعترف به	السربح المعترف به في المنفعة التالية
١	١٠٠	٠	٠	١٠٠	٠	٠	-
٢	٧٠	٠	٣٠	١٠٠	٣٠	٣٠	٣٠

في نهاية السنة الأولى، هناك فائض مقداره ١٠٠ في الخطة (العمود أ في الجدول أعلاه)، لكن لا تتوفر أية منافع اقتصادية للمنشأة سواء من المستندات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية* (العمود ب). ليست هناك أية أرباح وخسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤ (العمود ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الاعتراف بأصل قيمته ١٠٠، كونه المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ (العمود د). ويحد سقف الأصل السوارد في الفقرة ٥٨ الأصل إلى لا شيء (العمود و).

في السنة الثانية، توجد خسارة إكتوارية في الخطة بقيمة ٣٠ تقلل من الفائض من ١٠٠ إلى ٧٠ (العمود أ)، التي تم إرجاء الاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ (العمود ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الاعتراف بأصل قيمته ١٠٠ (العمود د). يمكن أن يبلغ سقف الأصل بدون الفقرة ٥٨ ما قيمته ٣٠ (العمود هـ) ويتم الاعتراف بأصل قيمته ٣٠ (العمود و)، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور ربح في السجل (العمود ز) بالرغم من أن ما حدث هو أن الفائض الذي لا تستطيع المنشأة الإستفادة منه قد انخفض.

يمكن أن ينشأ أي تأثير مماثل لذلك مع أرباح إكتوارية (إلى الحد الذي تقل فيه نم الخسائر الإكتوارية للمتركمة غير المعترف بها).

الفقرة ٥٨

تمنع الفقرة ٥٨ الاعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ فقط من تكلفة الخدمة المبقة والأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٥٨ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى الاعتراف بربح معين لمجرد كونه نتيجة خسارة إكتوارية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية، أو الاعتراف بخسارة لكونها مجرد ربح إكتواري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على الشركة الاعتراف فوراً بموجب الفقرة ٥٤ بالحد الذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ٥٨ (ب):

(أ) صافي الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي انخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، فإنه يجب الاعتراف مباشرة بمجموع صافي الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية حسب الفقرة (٥٤).

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو انخفاض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية، فإنه يجب الاعتراف مباشرة بمجموع صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة (٥٤).

* بناء على البنود الحالية للخطة.

أمثلة

توضح الأمثلة التالية نتيجة تطبيق الفقرة ٥٨ (أ). وكما هو موضح أعلاه، يُفترض أن سياسة المحاسبة للمنشأة لا تقتضي الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية ضمن "النطاق". وإلغاء الأرباح والخسائر الإكتوارية خارجها. ومن أجل التمييز، يتم إغفال الإطفاء الدوري للأرباح والخسائر غير المعترف بها خارج "النطاق" في الأمثلة.

تتمه المثال ١ - التحليل عند وجود خسائر إكتوارية وعدم وجود تغير في المنافع الاقتصادية المتاحة

السنة	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = أقل من د & هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الاقتصادية المتاحة للفترة ٥٨ (ب) (٢)	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفترة ٥٤	الفترة ٥٨ (ب)	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الأرباح المعترف بها في السنة الثانية
١	١٠٠	٠	٠	١٠٠	٠	٠	٠
٢	٧٠	٠	٠	٧٠	٠	٠	٠

إن الحقائق هي كما في المثال (١) أعلاه. عند تطبيق الفقرة ٥٨ (أ)، يتبين أنه لا يوجد تغير في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة* لذا يتم الاعتراف مباشرة بالخسائر الإكتوارية الكلية التي مقدارها (٣٠) بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د). و يبقى سقف الأصل يسوي صفر (العمود و) ولا يتم الاعتراف بأي ربح.

ويتم بالفعل الاعتراف مباشرة بالخسائر الإكتوارية التي قيمتها (٣٠)، لكن يتم معادلتها من خلال الانخفاض في تأثير سقف الأصل.

	لصل مسجل في الميزانية العمومية (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(١٠٠)	٠
السنة ٢	٧٠	(٧٠)	٠
الأرباح (الخسائر)	(٣٠)	٣٠	٠

في المثال للموضح أعلاه، لم يكن هناك تغير في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة. وكما هو موضح في الأمثلة التالية، يصبح تطبيق الفقرة ٥٨ أكثر تعقيدا عندما تكون هناك تغيرات في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة.

* يستخدم المصطلح "المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة" للإشارة إلى تلك المنافع الاقتصادية المؤهلة للاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢).

المثال ٢ - التعديل عندما يكون هناك خسائر إكتوارية وانخفاض في المنافع الاقتصادية المتاحة.

ز	و لكل من د هـ	هـ ب+ج	د = ا + ج	ج	ب	ا	
الربح المعترف به في السنة ٢	سقف الأصل، أي المعترف به	الفقرة ٥٨ (ب)	الفقرة ٥٤	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	المنافع الاقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	فائض في الخطأ	السنة
	٧٠	٧٠	١٠٠	٤٠	٣٠	٦٠	١
	٧٠	٧٠	٧٥	٥٠	٢٠	٢٥	٢

في نهاية السنة الأولى، يوجد فائض في الخطأ بقيمة (٦٠) (المعمود أ)، ومنافع اقتصادية متاحة المنشأة بقيمة (٣٠) (المعمود ب). وتوجد خسائر لم يتم الإعتراف بها بقيمة (٤٠) بموجب الفقرة ٥٤ (المعمود ج). لذا إذا لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الإعتراف بأصل قيمته ١٠٠ للمعمود (د). ويحد سقف الأصل قيمة الأصل إلى ٧٠ (المعمود و).

لما في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٣٥ في الخطأ تنقل للفائض من ٦٠ إلى ٢٥ (المعمود أ). وتخفض المنافع الاقتصادية المتاحة المنشأة بقيمة ١٠ أي من ٣٠ إلى ٢٠ (المعمود ب). وعند تطبيق الفقرة ٥٨، يتم تحليل الخسائر الإكتوارية بقيمة ٣٥ على النحو التالي:

- الخسائر الإكتوارية المتساوية للانخفاض في المنافع الاقتصادية ١٠
الخسائر الإكتوارية التي تتجاوز الانخفاض في المنافع الاقتصادية ٢٥

ووفقا للفقرة (٥٨)، فإنه يتم الإعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسائر الإكتوارية بموجب الفقرة ٥٤ للمعمود (د). ويأتي الانخفاض في المنافع الاقتصادية بقيمة (١٠) ضمن الخسائر المتراكمة غير المعترف بها التي ترتفع إلى ٥٠ (المعمود ج). لذلك، فإن سقف الأصل يبقى أيضا عند ٧٠ (المعمود هـ) ولا يتم الإعتراف بأي ربح.

يتم بالفعل الإعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معالمتها من خلال الانخفاض في تأثير سقف الأصل.

أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤ (المعمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (المعمود و أعلاه)
١٠٠	(٣٠)	٧٠
٧٥	(٥)	٧٠
(٢٥)	٢٥	٠

* يسمح تطبيق الفقرة ٥٨ بالإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية الذي يتم إرجاءه بموجب الفقرة ٥٤ وبالتالي تضمينه في حساب سقف الأصل. على سبيل المثال، إن الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها التي ارتكبت بينما لا يكون المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) لكل من المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ إن يتم الإعتراف بها مباشرة عند النقطة التي يصبح فيها المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) لكل. وبدلا من ذلك سيؤجل الإعتراف بها تماثيا مع السقف المحاسبية للمنشأة. إن الخسائر المتراكمة غير المعترف بها في هذا المثال هي خسائر أرجأ الإعتراف بها بالرغم من تطبيق الفقرة ٥٨.

المثال ٣: التعديل عند وجود أرباح إكتورية وانخفاض في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة

السنة	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = لكل من د هـ	ز
السنة	فائض في الخطة	المنافع الاقتصادية المتاحة بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفترة ٥٤	الفترة ٥٨ (ب)	سقف الأصل المعترف به	الضسارة المعترف بها في السنة ٢
١	٦٠	٣٠	٤٠	١٠٠	٧٠	٧٠	
٢	١١٠	٢٥	٤٠	١٥٠	٦٥	٦٥	(٥)

في نهاية السنة (١)، نجد أن هناك فائضاً في الخطة بقيمة ٦٠ (العمود أ) ومنافع اقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة ٣٠ (العمود ب). وقد نشأت خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة (٥٤) قبل أن يكون لسقف الأصل أي اثر (العمود ج). لذا فإن لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الإعراف بأصل بقيمة ١٠٠ (العمود د). ويحدد سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٧٠ (العمود و).

في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتورية بقيمة ٥٠ في الخطة تزيد الفائض من ٦٠ إلى ١١٠ (العمود أ). وتخفض المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ٥ (العمود ب). فعند تطبيق الفقرة (٥٨)، يبين أنه لا يوجد زيادة في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة، لهذا يتم الإعراف مباشرة بالأرباح الإكتورية الكلية بقيمة ٥٠ بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د) ولكن تبقى الضسارة المتراكمة غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ عند ٤٠ (العمود ج). وينخفض سقف الأصل إلى ٦٥ بسبب الانخفاض في المنافع الاقتصادية. ولا بعد ذلك الانخفاض ضسارة إكتورية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ "منافع الموظفين" لذلك لا يكون من المناسب تأجيل الإعراف به.

يتم بالفعل الإعراف مباشرة بما قيمته ٥٠ من الأرباح الإكتورية، لكن يتم (أكثر من) معادلتها من خلال الزيادة في تأثير سقف الأصل.

السنة	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة (٥٤) (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(٣٠)	٧٠
السنة ٢	١٥٠	(٨٥)	٦٥
الأرباح (الخسائر)	٥٠	(٥٥)	(٥)

في المثالين الثاني والثالث، يوجد هناك انخفاض في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة، ومع ذلك، لم يتم الإعراف بالضسارة في المثال الثاني بينما تم الإعراف بها في المثال الثالث. ويتفق هذا الفرق في المعاملة مع معاملة التغيرات في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية قبل وضع الفقرة (١٥٨). إن الغرض من الفقرة (١٥٥) هو فقط منع الإعراف بالأرباح (الخسائر) بسبب تكلفة الخدمة السابقة أو الخسائر (الأرباح) الإكتورية. وإلى أقصى حد ممكن، بقيت كافة النتائج الأخرى للإعراف المؤجل وسقف الأصل دون تغيير.

المثال ٤: التعديل في الفترة التي يتوقف فيها تأثير سقف الأصل

ز	و = لكل من د & هـ	هـ - ب ج +	د - ا + ج	ج	ب	ا	
الأرباح المعترف بها في السنة ٢	سقف الأصل أي الأصل المعترف به	الفقرة ٥٨ (ب)	الفقرة ٥٤	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	المنافع الاقتصادية المتأحة (الفترة ٥٨ (ب) (٢)	فائض في الخطة	السنة
٠	٦٥	٦٥	١٠٠	٤٠	٢٥	٦٠	١
٠	٦٥	١١٥	٦٥	١١٥	٠	(٥٠)	٢

في نهاية السنة الأولى، يوجد هناك فائض بقيمة ٦٠ في الخطة (العمود ا) ومنافع اقتصادية متأحة للمنشأة بقيمة ٢٥ (العمود ب). وتوجد خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة ٥٤ نشأت قبل أن يكون لسقف الأصل أي أثر (العمود ج)، لذا، إذا لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الإعراف بأصل قيمته ١٠٠ (العمود د). ويحد سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٦٥ (العمود و).

لما في السنة الثانية، فإن الخسائر الإكتوارية بقيمة ١١٠ في الخطة تخفض الفائض من ٦٠ إلى عجز بقيمة ٥٠ (العمود ا). وتخفض المنافع الاقتصادية للمنشأة من ٢٥ إلى صفر (العمود ب). ولتطبيق الفقرة (١٥٨)، من الضروري تحديد قيمة الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم تحديد أصل المنفعة المعين وفقا للفقرة ٥٨ (ب). لكن عندما يتحول الفائض إلى عجز، فإن المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ يكون أقل من صافي المجموع بموجب الفقرة ٥٨ (ب). لهذا، فإن الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم تحديد أصل المنفعة المعين وفقا للفقرة ٥٨ (ب) هي للخسارة التي تقلل من قيمة الفائض إلى صفر أي ٦٠. لذلك يتم تحليل الخسارة الإكتوارية على النحو التالي:

الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم قياس أصل المنفعة المحدد بموجب الفقرة ٥٨ (ب) هي كالتالي:

٢٥	الخسارة الإكتوارية التي تساوي الإنخفاض في المنافع الاقتصادية
(٢٥)	الخسارة الإكتوارية التي تتجاوز الإنخفاض في المنافع الاقتصادية
٦٠	
٥٠	الخسارة الإكتوارية التي تنشأ بينما يتم قياس أصل المنفعة المحدد بموجب الفقرة ٥٤
١١٠	مجموع الخسارة الإكتوارية

وفقا للفقرة (٥٨)، يتم الإعراف مباشرة بما قيمته ٣٥ من الخسارة الإكتوارية بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د) ويتم تضمين ٢٥ (٥٠ + ٢٥) من الخسارة الإكتوارية في الخسائر المتراكمة غير المعترف بها والتي ترد إلى ما قيمته ١١٥ (العمود ج). ويصبح المقدار المحدد بموجب الفقرة ٥٤ بقيمة ٦٥ (العمود د)، ويصبح بقيمة ١١٥ بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (العمود هـ). ويكون الأصل المعترف به هو الأقل بينهما أي ٦٥ (العمود و)، ولا يتم الإعراف بالربح أو للخسارة (العمود ز).

يتم بالفعل الاعتراف مباشرة بما قيمته ٣٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

السنة ١	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفترة ٥٤ (العصود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العصود و أعلاه)
١٠٠	(٣٥)	٦٥	
٦٥	٠	٦٥	
(الأرباح (الخسائر)	(٣٥)	٣٥	٠

ملاحظات:

١ عند تطبيق للفترة ٥٨ في المواقف التي يوجد فيها زيادة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة، فإنه من المهم ملاحظة أن القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة لا يمكن أن تتجاوز الفائض في الخطة*.

٢ كثيراً ما تؤدي تحسينات المنفعة عملياً إلى تكلفة خدمة سابقة وزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة بسبب تكاليف للخدمة الحالية المتزايدة للسنوات السابقة. وقد تؤدي للزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في تلك المساهمات المستقبلية. إن منع الاعتراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية لا يحول دون الاعتراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الاقتصادية. وعلى نحو مماثل، فإن التغير في الافتراضات الإكتوارية التي تسبب خسائر إكتوارية قد يزيد أيضاً من المساهمات المستقبلية المتوقعة، وبالتالي المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في المساهمات المستقبلية. ومرة أخرى، فإن منع الاعتراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خسارة إكتوارية في الفترة الحالية لا يحول دون الاعتراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الاقتصادية.

* يتم تصحيح المثال الذي يلي للفترة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ بحيث تتساوى القيمة الحالية للمستندات والخصومات المستقبلية المتاحة للفائض في الخطة بقيمة ٩٠ (بدلاً من ١٠٠) مع إجراء تعديل آخر لجعل الحد ٢٧٠ (بدلاً من ٢٨٠).

الملحق د

مصادقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٢

لقد تمت المصادقة على تعديلات عام ٢٠٠٢ التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٩ من خلال التصويت الإيجابي لثلاثة عشر عضواً في مجلس معييير المحاسبة الدولية، ولكن كان رأي الأئمة أواملي مخالفاً لذلك، وظهر رأيها المعارض في الملحق التالي.

الرئيس	السير ديفيد تويدي
نائب للرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس-جورج برونس
	فطوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جلبرت جيلارد
	جيمس جي ليمسرينج
	ولرن ماكريجور
	باتريشيا أواملي
	هاري كي تشميد
	جون سميت
	جيوغري ويكيجتون
	تاتسومي يامادا

الملحق هـ

الرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٢)

تعارض الأئمة أومالي هذا التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وترى من وجهة نظرها أن المشكلة المعنية المطروحة هي نتيجة حتمية لتفاعل مفهومين متضاربين إلى حد كبير في معيار المحاسبة الدولي ١٩. إن منهج "النطاق" الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجيز الاعتراف بالمبالغ المدرجة على الميزانية العمومية لتي لا تلبي تعريف إطار العمل للأصول، عندما يفرض سقف الأصل قيداً على الاعتراف ببعض تلك الأصول على أساس مفهوم قابلية الإسترداد. ومن التعديلات المحدودة الأفضل هو حذف سقف الأصل في الفقرة ٥٨، الأمر الذي سيحل للمشكلة المحددة ويلغي على الأقل التضارب الدلخي في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

من المؤكد أن التعديل على المعيار سوف يؤدي إلى وصف صحيح وأكثر تمثيلاً للأحداث الاقتصادية. وتعتقد الأئمة أومالي أنه من المستحيل تحسين صحة تمثيل المعيار الذي يسمح بتسجيل أصل يتعلق بخطة تقاعد معينة تشتمل فعلاً على عجز ما، أو الالتزام يخص خطة تشتمل فعلاً على فائض ما.

الملحق و

التعديلات على المعايير الأخرى

يتم تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ لفترة أبكر فإنه يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

* * * * *

تم إدخال هذه التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر هذا المعيار المعدل في عام ٢٠٠٤ في نص معيار إعداد التقارير المالية ١ ومعياري المحاسبة الدوليين ١، ٢٤ كما صدر في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

الملحق ز

موافقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٤

تمت الموافقة على التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ في ديسمبر ٢٠٠٤ من أجل إصداره من قبل إثنـا عشر عضواً من بين الأربع عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد عارض ذلك السيدان ليمسيزينج ويمادا، ويحتوي الملحق ح على أرائهما المعارضة.

سير ديفيد تويدي	رئيساً
توماس إي جونز	نائباً للرئيس
ماري إي بارث	
هانز جورج برونز	
أنثوني تي كوب	
حان إينجشتروم	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليمسيزينج	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا آل أومالي	
جون تي سميث	
جيفري ويتكنسون	
تاتسومي يامادا	

الملحق ح

الآراء المعارضة (تعديل عام ٢٠٠٤)

الآراء المعارضة لتعديل ديسمبر ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات.

معارضة جيمس جيه ليسينرينج

أراء ١ يعارض السيد ليسينرينج موضوع للتعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية - الخطط الجماعية والإفصاحات".

أراء ٢ يعارض السيد ليسينرينج لأنه لا يتفق مع حذف الجملة الأخيرة في الفقرة ٣٤ وإضافة الفقرتين ١٣٤، ١٣٥، وهو يعتقد أن منشآت المجموعة التي تعطي وعداً محدداً بالمنفعة لموظفيها يجب أن تكون مسؤولة عن وعد المنفعة المحدد هذا في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية، كما أنه يعتقد أن بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية التي تعهد أنها معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب أن تمثل لنسب المتطلبات مثل البيانات المالية الأخرى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك فهو لا يتفق مع إلغاء المتطلب من منشآت المجموعة وهو معاملة خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة على أنها خطط منافع محددة وأن يتم بدلاً من ذلك إدخال متطلبات الفقرة ١٣٤.

أراء ٣ أشار السيد ليسينرينج إلى أنه يطلب من منشآت المجموعة إعطاء إفصاحات بشأن الخطة ككل، إلا أنه لا يعتقد أن الإفصاحات بديل كافٍ للإعتراف والقياس حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩.

معارضة تانسومي يامادا

أراء ٤ يعارض السيد يامادا موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات.

أراء ٥ يوافق السيد يامادا على أنه يجب إضافة خيار لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به، حتى بالرغم من أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الحالي يمكن الإعتراف بها بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها، وهو يوافق على أن الخيار يوفر معلومات أكثر شفافية من خيارات الإعتراف المؤجل المختارة بشكل عام بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، على أنه يعتقد كذلك أنه يجب الإعتراف بكلفة بنود الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في فترة ما، وإلى أن يتم الإعتراف بها يجب إدخالها في عنصر حقوق ملكية منفصل عن الأرباح غير الموزعة، ويجب تحويلها من ذلك للعنصر المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة عندما يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، ولذلك فإن السيد يامادا لا يوافق على متطلبات الفقرة ٩٣د.

أراء ٦ يعترف السيد يامادا بصعوبة إيجاد أسس منطقي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة في الفقرات بعد الإعتراف الأولي بها في بيان الدخل أو المصروف المعترف به عندما تكون الخطة مستمرة، كما يعترف بأنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم الإعتراف ببعض المكاسب والخسائر مباشرة في عنصر منفصل لحقوق الملكية ولا يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، على أن السيد يامادا لا يعتقد بأن ذلك يبرر توسعة هذه المعاملة لتشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية.

أراء ٧ من الممكن الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية المتراكمة في الربح أو الخسارة عند حل الخطة أو تحويلها إلى خارج المنشأة، ويتم تحويل المبلغ المتراكم المعترف به في عنصر منفصل لحقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في نفس الوقت، وهذا يتفق مع معاملة مكاسب وخسائر الصرف للشركات التابعة التي لها عملة قياس تختلف عن عملة العرض للمجموعة.

أراء ٨ بناءً على ذلك يعتقد السيد يامادا أن متطلبات في الفقرة ٩٣ د تعني أن الخيار ليس تحصيلًا لإعداد التقارير المالية لأنها تسمح باستثناء المكاسب والخسائر بشكل دائم من الربح أو الخسارة، ومع ذلك الإعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

المحتويات

الفقرات

أساس الإستنتاجات حول

معار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين

١ - ٢	الخلقية
٣	ملخص تغييرات معيار المحاسبة الدولي ١٩
٤	ملخص تغيرات مسودة العرض إي ٥٤
٦ - ٥	خطط المساهمات المحددة
١٠ - ٧	خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة
٨٥ - ١١	خطط المنافع المحددة
١٤ - ١١	الإعتراف والقياس: الميزانية العمومية
١٦ - ١٥	تاريخ القياس
٢٢ - ١٧	طريقة التقييم الإكتوارية
٢٥ - ٢٣	إسناد المنافع لفترات الخدمة
٣٤ - ٢٦	الإفتراضات الإكتوارية : نسبة الخصم
٣٧ - ٣٥	الإفتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية
٤٨ - ٣٨	المكاسب والخسائر الإكتوارية
٦٢ - ٤٩	تكلفة الخدمة المسابقة
	الإعتراف والقياس:
٦٥ - ٦٣	الحد الأدنى للإلتزام الإضافي
٧٥ - ٦٦	أصول للخطوة
٦٨-٦٨	أصول الخطوة: التعريف المعدل المعمد عام ٢٠٠٠
٧٥ - ٦٩	أصول الخطوة: للقياس
٨٧٥-٧٥	للتعويضات
٧٨ - ٧٦	حدود الإعتراف بأي أصل
٨٧٨-٧٨	تحديد سقف الأصل - الذي تم تهيئه عام ٢٠٠٢
٨٠ - ٧٩	الإستقطاعات والتسويات
٨٥ - ٨١	العرض والإفصاح
٩٤ - ٨٦	المنافع خلاف منافع ما بعد الخدمة
٨٨ - ٨٦	الغياب المعوض
٨٩	منافع لوفاء أثناء العمل
٩٠	منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
٩٣ - ٩١	منافع إنهاء الخدمة
٩٦ - ٩٥	الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"

[إن النص الأصلي مبين بعلامة تظهر التعديلات على المعيار ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٣) وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؛ أما للنص الجديد فيظهر تحته خط والنص الملغى يظهر خلاله خطأ].

يبين هذا الملحق الأسباب التي حثت بالمجلس إلى رفض حلول معينة بديلة. وقد أولى أعضاء المجلس اهتماما كبيرا لبعض العوامل دون غيرها. الفقرات ١٩-٥٩، ١٠-١٠، ٤٨-٤٨ هـ و ٨٥-٨٥ هـ تم إضاعتهم نتيجة للتعديلات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١٩ الصادر في ديسمبر ٢٠٠٤.

الخلفية

١ عام ١٩٨٣ اعتمد مجلس لجنة معايير للمحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ١٩، محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأصحاب العمل. وفي عام ١٩٩٣، وبعد مراجعة محدودة اعتمد المجلس معيارا معدلا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩، تكاليف منافع التقاعد (معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم). ثم بدأ المجلس مراجعة شاملة لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ في نوفمبر من عام ١٩٩٤. وفي أغسطس ١٩٩٥ نشر موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ورقة مواضيع حول تكاليف منافع التقاعد الأخرى للموظفين. وفي أكتوبر من عام ١٩٩٦ اعتمد للمجلس مسودة العرض إي ٥٤، منافع الموظفين، مع تحديد ٣١ يناير ١٩٩٧ كموعدا نهائيا لاستلام الملاحظات. وقد استلم المجلس ما يزيد عن ١٣٠ رسالة ملاحظات حول الفقرة ٥٤ - ٥ من أكثر من ٢٠ بلدا. وفي يناير ١٩٩٨، اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" (معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد).

٢ يعتقد المجلس بأن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو تحسين جوهري لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. وعلى الرغم من ذلك، فإن المجلس يعتقد بإمكانية إجراء تحسينات إضافية في الوقت المناسب. وعلى وجه التحديد، يعتقد عدة أعضاء من أعضاء المجلس بأنه من المفضل الاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية بشكل فوري في بيان الأداء المالي. ومع ذلك، يعتقد المجلس بأن هذا الحل غير ذي جدوى بالنسبة للمكاسب والخسائر الإكتوارية ما لم يحرز المجلس تقدما بخصوص عدة قضايا تتعلق بتقديم التقارير حول الأداء المالي. وعندما يتمكن المجلس من إحراز تقدم بخصوص تلك القضايا، عندها يستطيع المجلس أن يقرر النظر مرة أخرى في معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية.

ملخص تغيرات معيار المحاسبة الدولي ١٩

٣ من أكثر العناصر أهمية في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو أسلوب القياس الذي يستند إلى السوق. ومن النتائج الرئيسية أن نسبة الخصم تستند إلى إيرادات السوق في تاريخ الميزانية وإن أصول الخطة تقاس وفقا لقيمة عادلة ومنصفة. وبإيجاز فإن للتغيرات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كما يلي :

(أ) هناك تعريف معدل لخطط المساهمة المحددة وللإرشادات المتعلقة (انظر الفقرات ٥، ٦، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥، ٣٦، ٣٧، ٣٨، ٣٩، ٤٠، ٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩، ٥٠، ٥١، ٥٢، ٥٣، ٥٤، ٥٥، ٥٦، ٥٧، ٥٨، ٥٩، ٦٠، ٦١، ٦٢، ٦٣، ٦٤، ٦٥، ٦٦، ٦٧، ٦٨، ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠، ٨١، ٨٢، ٨٣، ٨٤، ٨٥، ٨٦، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٠، ٩١، ٩٢، ٩٣، ٩٤، ٩٥، ٩٦، ٩٧، ٩٨، ٩٩، ١٠٠، ١٠١، ١٠٢، ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦، ١٠٧، ١٠٨، ١٠٩، ١١٠، ١١١، ١١٢، ١١٣، ١١٤، ١١٥، ١١٦، ١١٧، ١١٨، ١١٩، ١٢٠، ١٢١، ١٢٢، ١٢٣، ١٢٤، ١٢٥، ١٢٦، ١٢٧، ١٢٨، ١٢٩، ١٣٠، ١٣١، ١٣٢، ١٣٣، ١٣٤، ١٣٥، ١٣٦، ١٣٧، ١٣٨، ١٣٩، ١٤٠، ١٤١، ١٤٢، ١٤٣، ١٤٤، ١٤٥، ١٤٦، ١٤٧، ١٤٨، ١٤٩، ١٥٠، ١٥١، ١٥٢، ١٥٣، ١٥٤، ١٥٥، ١٥٦، ١٥٧، ١٥٨، ١٥٩، ١٦٠، ١٦١، ١٦٢، ١٦٣، ١٦٤، ١٦٥، ١٦٦، ١٦٧، ١٦٨، ١٦٩، ١٧٠، ١٧١، ١٧٢، ١٧٣، ١٧٤، ١٧٥، ١٧٦، ١٧٧، ١٧٨، ١٧٩، ١٨٠، ١٨١، ١٨٢، ١٨٣، ١٨٤، ١٨٥، ١٨٦، ١٨٧، ١٨٨، ١٨٩، ١٩٠، ١٩١، ١٩٢، ١٩٣، ١٩٤، ١٩٥، ١٩٦، ١٩٧، ١٩٨، ١٩٩، ٢٠٠، ٢٠١، ٢٠٢، ٢٠٣، ٢٠٤، ٢٠٥، ٢٠٦، ٢٠٧، ٢٠٨، ٢٠٩، ٢١٠، ٢١١، ٢١٢، ٢١٣، ٢١٤، ٢١٥، ٢١٦، ٢١٧، ٢١٨، ٢١٩، ٢٢٠، ٢٢١، ٢٢٢، ٢٢٣، ٢٢٤، ٢٢٥، ٢٢٦، ٢٢٧، ٢٢٨، ٢٢٩، ٢٣٠، ٢٣١، ٢٣٢، ٢٣٣، ٢٣٤، ٢٣٥، ٢٣٦، ٢٣٧، ٢٣٨، ٢٣٩، ٢٤٠، ٢٤١، ٢٤٢، ٢٤٣، ٢٤٤، ٢٤٥، ٢٤٦، ٢٤٧، ٢٤٨، ٢٤٩، ٢٥٠، ٢٥١، ٢٥٢، ٢٥٣، ٢٥٤، ٢٥٥، ٢٥٦، ٢٥٧، ٢٥٨، ٢٥٩، ٢٦٠، ٢٦١، ٢٦٢، ٢٦٣، ٢٦٤، ٢٦٥، ٢٦٦، ٢٦٧، ٢٦٨، ٢٦٩، ٢٧٠، ٢٧١، ٢٧٢، ٢٧٣، ٢٧٤، ٢٧٥، ٢٧٦، ٢٧٧، ٢٧٨، ٢٧٩، ٢٨٠، ٢٨١، ٢٨٢، ٢٨٣، ٢٨٤، ٢٨٥، ٢٨٦، ٢٨٧، ٢٨٨، ٢٨٩، ٢٩٠، ٢٩١، ٢٩٢، ٢٩٣، ٢٩٤، ٢٩٥، ٢٩٦، ٢٩٧، ٢٩٨، ٢٩٩، ٣٠٠، ٣٠١، ٣٠٢، ٣٠٣، ٣٠٤، ٣٠٥، ٣٠٦، ٣٠٧، ٣٠٨، ٣٠٩، ٣١٠، ٣١١، ٣١٢، ٣١٣، ٣١٤، ٣١٥، ٣١٦، ٣١٧، ٣١٨، ٣١٩، ٣٢٠، ٣٢١، ٣٢٢، ٣٢٣، ٣٢٤، ٣٢٥، ٣٢٦، ٣٢٧، ٣٢٨، ٣٢٩، ٣٣٠، ٣٣١، ٣٣٢، ٣٣٣، ٣٣٤، ٣٣٥، ٣٣٦، ٣٣٧، ٣٣٨، ٣٣٩، ٣٤٠، ٣٤١، ٣٤٢، ٣٤٣، ٣٤٤، ٣٤٥، ٣٤٦، ٣٤٧، ٣٤٨، ٣٤٩، ٣٥٠، ٣٥١، ٣٥٢، ٣٥٣، ٣٥٤، ٣٥٥، ٣٥٦، ٣٥٧، ٣٥٨، ٣٥٩، ٣٦٠، ٣٦١، ٣٦٢، ٣٦٣، ٣٦٤، ٣٦٥، ٣٦٦، ٣٦٧، ٣٦٨، ٣٦٩، ٣٧٠، ٣٧١، ٣٧٢، ٣٧٣، ٣٧٤، ٣٧٥، ٣٧٦، ٣٧٧، ٣٧٨، ٣٧٩، ٣٨٠، ٣٨١، ٣٨٢، ٣٨٣، ٣٨٤، ٣٨٥، ٣٨٦، ٣٨٧، ٣٨٨، ٣٨٩، ٣٩٠، ٣٩١، ٣٩٢، ٣٩٣، ٣٩٤، ٣٩٥، ٣٩٦، ٣٩٧، ٣٩٨، ٣٩٩، ٤٠٠، ٤٠١، ٤٠٢، ٤٠٣، ٤٠٤، ٤٠٥، ٤٠٦، ٤٠٧، ٤٠٨، ٤٠٩، ٤١٠، ٤١١، ٤١٢، ٤١٣، ٤١٤، ٤١٥، ٤١٦، ٤١٧، ٤١٨، ٤١٩، ٤٢٠، ٤٢١، ٤٢٢، ٤٢٣، ٤٢٤، ٤٢٥، ٤٢٦، ٤٢٧، ٤٢٨، ٤٢٩، ٤٣٠، ٤٣١، ٤٣٢، ٤٣٣، ٤٣٤، ٤٣٥، ٤٣٦، ٤٣٧، ٤٣٨، ٤٣٩، ٤٤٠، ٤٤١، ٤٤٢، ٤٤٣، ٤٤٤، ٤٤٥، ٤٤٦، ٤٤٧، ٤٤٨، ٤٤٩، ٤٥٠، ٤٥١، ٤٥٢، ٤٥٣، ٤٥٤، ٤٥٥، ٤٥٦، ٤٥٧، ٤٥٨، ٤٥٩، ٤٦٠، ٤٦١، ٤٦٢، ٤٦٣، ٤٦٤، ٤٦٥، ٤٦٦، ٤٦٧، ٤٦٨، ٤٦٩، ٤٧٠، ٤٧١، ٤٧٢، ٤٧٣، ٤٧٤، ٤٧٥، ٤٧٦، ٤٧٧، ٤٧٨، ٤٧٩، ٤٨٠، ٤٨١، ٤٨٢، ٤٨٣، ٤٨٤، ٤٨٥، ٤٨٦، ٤٨٧، ٤٨٨، ٤٨٩، ٤٩٠، ٤٩١، ٤٩٢، ٤٩٣، ٤٩٤، ٤٩٥، ٤٩٦، ٤٩٧، ٤٩٨، ٤٩٩، ٥٠٠، ٥٠١، ٥٠٢، ٥٠٣، ٥٠٤، ٥٠٥، ٥٠٦، ٥٠٧، ٥٠٨، ٥٠٩، ٥١٠، ٥١١، ٥١٢، ٥١٣، ٥١٤، ٥١٥، ٥١٦، ٥١٧، ٥١٨، ٥١٩، ٥٢٠، ٥٢١، ٥٢٢، ٥٢٣، ٥٢٤، ٥٢٥، ٥٢٦، ٥٢٧، ٥٢٨، ٥٢٩، ٥٣٠، ٥٣١، ٥٣٢، ٥٣٣، ٥٣٤، ٥٣٥، ٥٣٦، ٥٣٧، ٥٣٨، ٥٣٩، ٥٤٠، ٥٤١، ٥٤٢، ٥٤٣، ٥٤٤، ٥٤٥، ٥٤٦، ٥٤٧، ٥٤٨، ٥٤٩، ٥٥٠، ٥٥١، ٥٥٢، ٥٥٣، ٥٥٤، ٥٥٥، ٥٥٦، ٥٥٧، ٥٥٨، ٥٥٩، ٥٦٠، ٥٦١، ٥٦٢، ٥٦٣، ٥٦٤، ٥٦٥، ٥٦٦، ٥٦٧، ٥٦٨، ٥٦٩، ٥٧٠، ٥٧١، ٥٧٢، ٥٧٣، ٥٧٤، ٥٧٥، ٥٧٦، ٥٧٧، ٥٧٨، ٥٧٩، ٥٨٠، ٥٨١، ٥٨٢، ٥٨٣، ٥٨٤، ٥٨٥، ٥٨٦، ٥٨٧، ٥٨٨، ٥٨٩، ٥٩٠، ٥٩١، ٥٩٢، ٥٩٣، ٥٩٤، ٥٩٥، ٥٩٦، ٥٩٧، ٥٩٨، ٥٩٩، ٦٠٠، ٦٠١، ٦٠٢، ٦٠٣، ٦٠٤، ٦٠٥، ٦٠٦، ٦٠٧، ٦٠٨، ٦٠٩، ٦١٠، ٦١١، ٦١٢، ٦١٣، ٦١٤، ٦١٥، ٦١٦، ٦١٧، ٦١٨، ٦١٩، ٦٢٠، ٦٢١، ٦٢٢، ٦٢٣، ٦٢٤، ٦٢٥، ٦٢٦، ٦٢٧، ٦٢٨، ٦٢٩، ٦٣٠، ٦٣١، ٦٣٢، ٦٣٣، ٦٣٤، ٦٣٥، ٦٣٦، ٦٣٧، ٦٣٨، ٦٣٩، ٦٤٠، ٦٤١، ٦٤٢، ٦٤٣، ٦٤٤، ٦٤٥، ٦٤٦، ٦٤٧، ٦٤٨، ٦٤٩، ٦٥٠، ٦٥١، ٦٥٢، ٦٥٣، ٦٥٤، ٦٥٥، ٦٥٦، ٦٥٧، ٦٥٨، ٦٥٩، ٦٦٠، ٦٦١، ٦٦٢، ٦٦٣، ٦٦٤، ٦٦٥، ٦٦٦، ٦٦٧، ٦٦٨، ٦٦٩، ٦٧٠، ٦٧١، ٦٧٢، ٦٧٣، ٦٧٤، ٦٧٥، ٦٧٦، ٦٧٧، ٦٧٨، ٦٧٩، ٦٨٠، ٦٨١، ٦٨٢، ٦٨٣، ٦٨٤، ٦٨٥، ٦٨٦، ٦٨٧، ٦٨٨، ٦٨٩، ٦٩٠، ٦٩١، ٦٩٢، ٦٩٣، ٦٩٤، ٦٩٥، ٦٩٦، ٦٩٧، ٦٩٨، ٦٩٩، ٧٠٠، ٧٠١، ٧٠٢، ٧٠٣، ٧٠٤، ٧٠٥، ٧٠٦، ٧٠٧، ٧٠٨، ٧٠٩، ٧١٠، ٧١١، ٧١٢، ٧١٣، ٧١٤، ٧١٥، ٧١٦، ٧١٧، ٧١٨، ٧١٩، ٧٢٠، ٧٢١، ٧٢٢، ٧٢٣، ٧٢٤، ٧٢٥، ٧٢٦، ٧٢٧، ٧٢٨، ٧٢٩، ٧٣٠، ٧٣١، ٧٣٢، ٧٣٣، ٧٣٤، ٧٣٥، ٧٣٦، ٧٣٧، ٧٣٨، ٧٣٩، ٧٤٠، ٧٤١، ٧٤٢، ٧٤٣، ٧٤٤، ٧٤٥، ٧٤٦، ٧٤٧، ٧٤٨، ٧٤٩، ٧٥٠، ٧٥١، ٧٥٢، ٧٥٣، ٧٥٤، ٧٥٥، ٧٥٦، ٧٥٧، ٧٥٨، ٧٥٩، ٧٦٠، ٧٦١، ٧٦٢، ٧٦٣، ٧٦٤، ٧٦٥، ٧٦٦، ٧٦٧، ٧٦٨، ٧٦٩، ٧٧٠، ٧٧١، ٧٧٢، ٧٧٣، ٧٧٤، ٧٧٥، ٧٧٦، ٧٧٧، ٧٧٨، ٧٧٩، ٧٨٠، ٧٨١، ٧٨٢، ٧٨٣، ٧٨٤، ٧٨٥، ٧٨٦، ٧٨٧، ٧٨٨، ٧٨٩، ٧٩٠، ٧٩١، ٧٩٢، ٧٩٣، ٧٩٤، ٧٩٥، ٧٩٦، ٧٩٧، ٧٩٨، ٧٩٩، ٨٠٠، ٨٠١، ٨٠٢، ٨٠٣، ٨٠٤، ٨٠٥، ٨٠٦، ٨٠٧، ٨٠٨، ٨٠٩، ٨١٠، ٨١١، ٨١٢، ٨١٣، ٨١٤، ٨١٥، ٨١٦، ٨١٧، ٨١٨، ٨١٩، ٨٢٠، ٨٢١، ٨٢٢، ٨٢٣، ٨٢٤، ٨٢٥، ٨٢٦، ٨٢٧، ٨٢٨، ٨٢٩، ٨٣٠، ٨٣١، ٨٣٢، ٨٣٣، ٨٣٤، ٨٣٥، ٨٣٦، ٨٣٧، ٨٣٨، ٨٣٩، ٨٤٠، ٨٤١، ٨٤٢، ٨٤٣، ٨٤٤، ٨٤٥، ٨٤٦، ٨٤٧، ٨٤٨، ٨٤٩، ٨٥٠، ٨٥١، ٨٥٢، ٨٥٣، ٨٥٤، ٨٥٥، ٨٥٦، ٨٥٧، ٨٥٨، ٨٥٩، ٨٦٠، ٨٦١، ٨٦٢، ٨٦٣، ٨٦٤، ٨٦٥، ٨٦٦، ٨٦٧، ٨٦٨، ٨٦٩، ٨٧٠، ٨٧١، ٨٧٢، ٨٧٣، ٨٧٤، ٨٧٥، ٨٧٦، ٨٧٧، ٨٧٨، ٨٧٩، ٨٨٠، ٨٨١، ٨٨٢، ٨٨٣، ٨٨٤، ٨٨٥، ٨٨٦، ٨٨٧، ٨٨٨، ٨٨٩، ٨٩٠، ٨٩١، ٨٩٢، ٨٩٣، ٨٩٤، ٨٩٥، ٨٩٦، ٨٩٧، ٨٩٨، ٨٩٩، ٩٠٠، ٩٠١، ٩٠٢، ٩٠٣، ٩٠٤، ٩٠٥، ٩٠٦، ٩٠٧، ٩٠٨، ٩٠٩، ٩١٠، ٩١١، ٩١٢، ٩١٣، ٩١٤، ٩١٥، ٩١٦، ٩١٧، ٩١٨، ٩١٩، ٩٢٠، ٩٢١، ٩٢٢، ٩٢٣، ٩٢٤، ٩٢٥، ٩٢٦، ٩٢٧، ٩٢٨، ٩٢٩، ٩٣٠، ٩٣١، ٩٣٢، ٩٣٣، ٩٣٤، ٩٣٥، ٩٣٦، ٩٣٧، ٩٣٨، ٩٣٩، ٩٤٠، ٩٤١، ٩٤٢، ٩٤٣، ٩٤٤، ٩٤٥، ٩٤٦، ٩٤٧، ٩٤٨، ٩٤٩، ٩٥٠، ٩٥١، ٩٥٢، ٩٥٣، ٩٥٤، ٩٥٥، ٩٥٦، ٩٥٧، ٩٥٨، ٩٥٩، ٩٦٠، ٩٦١، ٩٦٢، ٩٦٣، ٩٦٤، ٩٦٥، ٩٦٦، ٩٦٧، ٩٦٨، ٩٦٩، ٩٧٠، ٩٧١، ٩٧٢، ٩٧٣، ٩٧٤، ٩٧٥، ٩٧٦، ٩٧٧، ٩٧٨، ٩٧٩، ٩٨٠، ٩٨١، ٩٨٢، ٩٨٣، ٩٨٤، ٩٨٥، ٩٨٦، ٩٨٧، ٩٨٨، ٩٨٩، ٩٩٠، ٩٩١، ٩٩٢، ٩٩٣، ٩٩٤، ٩٩٥، ٩٩٦، ٩٩٧، ٩٩٨، ٩٩٩، ١٠٠٠، ١٠٠١، ١٠٠٢، ١٠٠٣، ١٠٠٤، ١٠٠٥، ١٠٠٦، ١٠٠٧، ١٠٠٨، ١٠٠٩، ١٠١٠، ١٠١١، ١٠١٢، ١٠١٣، ١٠١٤، ١٠١٥، ١٠١٦، ١٠١٧، ١٠١٨، ١٠١٩، ١٠٢٠، ١٠٢١، ١٠٢٢، ١٠٢٣، ١٠٢٤، ١٠٢٥، ١٠٢٦، ١٠٢٧، ١٠٢٨، ١٠٢٩، ١٠٣٠، ١٠٣١، ١٠٣٢، ١٠٣٣، ١٠٣٤، ١٠٣٥، ١٠٣٦، ١٠٣٧، ١٠٣٨، ١٠٣٩، ١٠٤٠، ١٠٤١، ١٠٤٢، ١٠٤٣، ١٠٤٤، ١٠٤٥، ١٠٤٦، ١٠٤٧، ١٠٤٨، ١٠٤٩، ١٠٥٠، ١٠٥١، ١٠٥٢، ١٠٥٣، ١٠٥٤، ١٠٥٥، ١٠٥٦، ١٠٥٧، ١٠٥٨، ١٠٥٩، ١٠٦٠، ١٠٦١، ١٠٦٢، ١٠٦٣، ١٠٦٤، ١٠٦٥، ١٠٦٦، ١٠٦٧، ١٠٦٨، ١٠٦٩، ١٠٧٠، ١٠٧١، ١٠٧٢، ١٠٧٣، ١٠٧٤، ١٠٧٥، ١٠٧٦، ١٠٧٧، ١٠٧٨، ١٠٧٩، ١٠٨٠، ١٠٨١، ١٠٨٢، ١٠٨٣، ١٠٨٤، ١٠٨٥، ١٠٨٦، ١٠٨٧، ١٠٨٨، ١٠٨٩، ١٠٩٠، ١٠٩١، ١٠٩٢، ١٠٩٣، ١٠٩٤، ١٠٩٥، ١٠٩٦، ١٠٩٧، ١٠٩٨، ١٠٩٩، ١١٠٠، ١١٠١، ١١٠٢، ١١٠٣، ١١٠٤، ١١٠٥، ١١٠٦، ١١٠٧، ١١٠٨، ١١٠٩، ١١١٠، ١١١١، ١١١٢، ١١١٣، ١١١٤، ١١١٥، ١١١٦، ١١١٧، ١١١٨، ١١١٩، ١١٢٠، ١١٢١، ١١٢٢، ١١٢٣، ١١٢٤، ١١٢٥، ١١٢٦، ١١٢٧، ١١٢٨، ١١٢٩، ١١٣٠، ١١٣١، ١١٣٢، ١١٣٣، ١١٣٤، ١١٣٥، ١١٣٦، ١١٣٧، ١١٣٨، ١١٣٩، ١١٤٠، ١١٤١، ١١٤٢، ١١٤٣، ١١٤٤، ١١٤٥، ١١٤٦، ١١٤٧، ١١٤٨، ١١٤٩، ١١٥٠، ١١٥١، ١١٥٢، ١١٥٣، ١١٥٤، ١١٥٥، ١١٥٦، ١١٥٧، ١١٥٨، ١١٥٩، ١١٦٠، ١١٦١، ١١٦٢، ١١٦٣، ١١٦٤، ١١٦٥، ١١٦٦، ١١٦٧، ١١٦٨، ١١٦٩، ١١٧٠، ١١٧١، ١١٧٢، ١١٧٣، ١١٧٤، ١١٧٥، ١١٧٦، ١١٧٧، ١١٧٨، ١١٧٩، ١١٨٠، ١١٨١، ١١٨٢، ١١٨٣، ١١٨٤، ١١٨٥، ١١٨٦، ١١٨٧، ١١٨٨، ١١٨٩، ١١٩٠، ١١٩١، ١١٩٢، ١١٩٣، ١١٩٤، ١١٩٥، ١١٩٦، ١١٩٧، ١١٩٨، ١١٩٩، ١٢٠٠، ١٢٠١، ١٢٠٢، ١٢٠٣، ١٢٠٤، ١٢٠٥، ١٢٠٦، ١٢٠٧، ١٢٠٨، ١٢٠٩، ١٢١٠، ١٢١١، ١٢١٢، ١٢١٣، ١٢١٤، ١٢١٥، ١٢١٦، ١٢١٧، ١٢١٨، ١٢١٩، ١٢٢٠، ١٢٢١، ١٢٢٢، ١٢٢٣، ١٢٢٤، ١٢٢٥، ١٢٢٦، ١٢٢٧، ١٢٢٨، ١٢٢٩، ١٢٣٠، ١٢٣١، ١٢٣٢، ١٢٣٣، ١٢٣٤، ١٢٣٥، ١٢٣٦، ١٢٣٧، ١٢٣٨، ١٢٣٩، ١٢٤٠، ١٢٤١، ١٢٤٢، ١٢٤٣، ١٢٤٤، ١٢٤٥، ١٢٤٦، ١٢٤٧، ١٢٤٨، ١٢٤٩، ١٢٥٠، ١٢٥١، ١٢٥٢، ١٢٥٣، ١٢٥٤، ١٢٥٥، ١٢٥٦، ١٢٥٧، ١٢٥٨، ١٢٥٩، ١٢٦٠، ١٢٦١، ١٢٦٢، ١٢٦٣، ١٢٦٤، ١٢٦٥، ١٢٦٦، ١٢٦٧، ١٢٦٨، ١٢٦٩، ١٢٧٠، ١٢٧١، ١٢٧٢، ١٢٧٣، ١٢٧٤، ١٢٧٥، ١٢٧٦، ١٢٧٧، ١٢٧٨، ١٢٧٩، ١٢٨٠، ١٢٨١، ١٢٨٢، ١٢٨٣، ١٢٨٤، ١٢٨٥، ١٢٨٦، ١٢٨٧، ١٢٨٨، ١٢٨٩، ١٢٩٠، ١٢٩١، ١٢٩٢، ١٢٩٣، ١٢٩٤، ١٢٩٥، ١٢٩٦، ١٢٩٧، ١٢٩٨، ١٢٩٩، ١٣٠٠، ١٣٠١، ١٣٠٢، ١٣٠٣، ١٣٠٤، ١٣٠٥، ١٣٠٦، ١٣٠٧، ١٣٠٨، ١٣٠٩، ١٣١٠، ١٣١١، ١٣١٢، ١٣١٣، ١٣١٤، ١٣١٥، ١٣١٦، ١٣١٧، ١٣١٨، ١٣١٩، ١٣٢٠، ١٣٢١، ١٣٢٢، ١٣٢٣، ١٣٢٤، ١٣٢٥، ١٣٢٦، ١٣٢٧، ١٣٢٨، ١٣٢٩، ١٣٣٠، ١٣٣١، ١٣٣٢، ١٣٣٣، ١٣٣٤، ١٣٣٥، ١٣٣٦، ١٣٣٧، ١٣٣٨، ١٣٣٩، ١٣٤٠، ١٣٤١، ١٣٤٢، ١٣٤٣، ١٣٤٤، ١٣٤٥، ١٣٤٦، ١٣٤٧

(د) تم حذف طرق المنافع المتوقعة وهناك متطلب لاستخدام طريقة المنفعة المتراكمة المعروفة بالملسوب لثمتان الوحدة المتوقعة (انظر الفقرات ١٧-٢٢ أذناه). إن استخدام أسلوب المنافع المتراكمة يجعل من الضروري توفير دليل تفصيلي حول إسناد للمنفعة إلى فترات الخدمة الفردية (انظر الفقرات ٢٣ - ٢٥ أذناه)؛

(هـ) يجب تحديد نمبة خصم للإتزامات منافع ما بعد الوظيفة وإلتزامات منافع الموظف طويلة الأجل (الممولة منها وغير الممولة) بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية على مندات للشركة الممتازة. أما في البلدان التي لا تتوفر بها سوق قوي يمثل هذه المندات فإنه يجب استخدام المندات الحكومية لاحتساب عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية. كما يجب أن تكون عملة ومدة مندات الشركة والمندات الحكومية متوافقة مع العملة والمدة التقديرية للإتزامات ملفعة ما بعد الخدمة (انظر الفقرات ٢٦ - ٣٤ أذناه)؛

(و) يجب أن تأخذ الإتزامات المنفعة المحددة بالإعتبار زيادة المنفعة المحددة بأكملها في مدة الخطة (أو) تنتج عن أي إلتزام شامل يتعدى تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية، (انظر الفقرات ٣٥ - ٣٧ أذناه)؛

(ز) يجب أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية (الناشئة عند إلتزامات المنافع المحددة وعن أي من أصول الخطة) التي تكون خارج الخطة. ويحق لأي منشأة، دون أن يكون إلزامياً بذلك، اعتماد آلية معينة تضمن الإعتراف بشكل أسرع، وتشتمل من بين عدة آليات أخرى على الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية، (انظر الفقرات ٣٨-٤٨ أذناه)؛

(ح) يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت وتطبيقه على فترة القيس حتى تصبح المنافع مقررة. وبالحدود التي تكون بها المنافع مقررة بشكل فوري فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بشكل فوري (انظر الفقرات ٤٩-٦٢ أذناه)؛

(ط) يجب أن تقاس أصول الخطة استناداً إلى قيمة عادلة ويتم تقدير القيمة المعادلة من خلال خصم التثغقات للتقديرية للمستقبلية المتوقعة فقط إذا لم يتوفر سعر السوق. (انظر الفقرات ٦٦-٧٥ أذناه)؛

(ي) يجب أن لا تتجاوز المبالغ التي تعترف بها المنشأة الذي يقدم تقريره كأحد الأصول صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية خسائر إكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية تكون متوفرة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات في الخطة. (انظر الفقرات ٧٦-٧٨ أذناه)؛

(ك) يجب الاعتراف بخسائر الإنقطاع والسداد ليس في الوقت الذي يكون فيه الإنقطاع أو السداد محتمل الحدوث ولكن في الوقت الذي يحدث فيه الإنقطاع أو السداد بشكل فعلي. (انظر الفقرات ٧٩-٨٠ أذناه)؛

(ل) تم إجراء تصحيكات على متطلبات الإفصاح. (انظر الفقرات ٨١-٨٥ أذناه)؛

(م) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كافة منافع الموظف بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع التقاعد فقط إضافة إلى بعض منافع ما بعد الخدمة المشابهة. (انظر الفقرات ٨٦-٩٤ لانداه)؛

(ن) تم تعديل الأحكام الإنتقالية الخاصة بخطط المنافع المحددة (انظر الفقرات ٩٥-٩٦ لانداه).

وقد رفض المجلس اقتراحا يقضي بطلب الاعتراف بحد أدنى من الالتزام الإضافي في حالات معينة (انظر الفقرات ٦٣-٦٥ لانداه).

ملخص تغييرات مسودة العرض إي ٥٤

٤. لقد احدث معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد التغييرات الرئيسية التالية على الاقتراحات الخاصة بمسودة العرض إي ٥٤:

(أ) يجب على المنشأة إسناد المبلغ إلى فترات الخدمة التي تلي معاملة منافع الخطة ولكن يجب استخدام أساس القسط الثابت إذا كانت خدمة الموظف في السنوات الأخيرة تؤدي إلى منفعة عالية المستوى مقارنة مع مستوى السنوات السابقة. (انظر الفقرات ٢٣-٢٥ لانداه)؛

(ب) يجب أن تشمل للفرضيات الإكتوارية على الزيادة التقديرية للمبلغ لكن ليس مع وجود دليل موثوق يفيد بأن الزيادة سوف تحدث ولكن إذا كانت الزيادات محددة في مدد الخطة فقط (أو نتيجة أي التزام شامل يستمر بعد تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية. (انظر الفقرات ٣٥-٣٧ لانداه)؛

(ج) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج شريحة ١٠% ليست بحاجة إلى إعراف فوري كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. لحد الأدنى للمبلغ الواجب على المنشأة الاعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الجزء الذي يقع خارج هذه الشريحة كما هو في نهاية فترة التقرير السابقة مقسوما على المعدل المتوقع للحياة العملية المتبقية للموظفين المشاركين في تلك الخطة. كما يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بأساليب عملية معينة للاعتراف بشكل أسرع. وتشتمل هذه الأساليب ضمن أخرى على الاعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. (انظر الفقرات ٣٨-٤٨ لانداه)؛

(د) تحدد مسودة العرض إي ٥٤ طريقتين بديلتين لمعالجة تكلفة الخدمة السابقة حيث بينت أن المجلس قد يتخلى عن إحدى هاتين الطريقتين بعد تقييم الملاحظات الواردة حول مسودة العرض. وكانت إحدى طرق المعالجة تلك هي الاعتراف الفوري بكافة تكاليف الخدمة السابقة. أما الطريقة الأخرى فهي الاعتراف المباشر بالنسبة للموظفين السابقين مع الإطفاء بالنسبة للموظفين الحاليين بخصوص المدة المتبقية من الحياة العملية للموظفين الحاليين. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت لئتم تطبيقها على معدل للمدة حتى يتم تقرير المنافع. وإلى الحد الذي تم به تقرير المنافع بشكل فوري، فإنه يتوجب على المنشأة الاعتراف الفوري بتكلفة الخدمة السابقة (انظر الفقرات ٤٩-٥٩ لانداه)؛

(هـ) يجب عدم الاعتراف بأثر التعديلات السلبية للخطة بشكل فوري (كما تقترحه مسودة العرض إي ٥٤) ولكن يجب معالجة ذلك بنفس طريقة تكلفة للخدمة السابقة. (انظر الفقرات ٦٠-٦٢ لانداه)؛

(و) لقد تم استثناء الأوراق المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة التي تقدم تقريرها من تعريف أصول الخطة. (انظر الفقرات ٦٧-٦٨ لانداه)؛

- (ز) يجب قياس أصول الخطة بموجب قيمة عادلة خلاف القيمة السوقية كما حددتها مسودة العرض إي ٥٤. (انظر الفقرات ٦٩-٧٠-أدناه)؛
- (ح) يجب خصم تكاليف إدارة الخطة (ليس تكاليف إدارة الاستثمار فقط كما اقترحت مسودة العرض إي ٥٤) عند تحديد العوائد على أصول الخطة. (انظر الفقرة ٧٥ أدناه)؛
- (ط) لقد تم تغيير حد الإعتراف لأصول الخطة في مجالين من تلك المقترحة من قبل مسودة العرض إي ٥٤، ولن يتجاوز هذا الحد نطاق الخصائر الإكتوارية أو الإعتراف الموجب بتكلفة الخدمة السابقة. كما أن هذا الحد يشير إلى الإستردادات أو الإقتطاعات المتوقعة في المساهمات المستقبلية. وقد أشارت مسودة العرض إي ٥٤ إلى الإستردادات أو الإقتطاعات المتوقعة في المساهمات المستقبلية. (انظر الفقرات ٧٦-٧٨ أدناه)؛
- (ي) خلافاً لمسودة العرض إي ٥٤، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يحدد فيما إذا كان يجب أن يعرض بيان للحدل تكلفة الفائدة والعوائد المتوقعة على أصول الخطة بشكل يتطابق مع بند تكلفة الخدمة الحالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن البنود التي تشمل عليها.
- (ك) تم إجراء تحسينات على متطلبات الإفصاح. (انظر الفقرات ٨١-٨٥ أدناه).
- (ل) لقد تم توحيد الإرشادات في مجالات معينة (خاصة منافع إنهاء الخدمة والإقتطاعات والساد والمشاركة في الربح وخطط المكافآت والإرشادات المختلفة للإلتزامات الشاملة) مع مقترحات مسودة العرض إي ٥٩ والأحكام والإلتزامات والأصول الطارئة. كما أضيف المجلس إرشادات صريحة حول قياس منافع إنهاء الخدمة تتطلب عدم الإستمرار بمنافع إنهاء الخدمة التي لا يتم دفعها خلال سنة واحدة. (انظر الفقرات ٩١-٩٣ أدناه)؛
- (م) عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كان هناك خيار لتفكيك للإعتراف بزيادة إلتزامات المنافع المحددة بما لا يزيد عن خمس سنوات. كما أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يكون نافذاً بخصوص البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٩ وليس في عام ٢٠٠١ كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. (انظر الفقرات ٩٥-٩٦ أدناه). .

خطط المساهمات المحددة (الفقرات ٢٤-٤٧ من المعيار)

٥ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ للقديم:

- (أ) خطط المساهمات المحددة على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى المساهمات في صندوق معين إضافة إلى عوائد الاستثمار التي تم الحصول عليها ؛
- (ب) خطط المنافع المحددة على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى معادلة عادة ما تستند إلى مكافآت الموظفين و/أو سنوات الخدمة.
- يعتبر المجلس هذه التعريفات غير مقنعة لأنها تركز على المنافع المستحقة للموظف وليس على التكلفة التي تلحق بالمنشأة. بينما تركز التعريفات في الفقرة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على المخاطرة التي قد تزداد على المنشأة من جراء مثل هذه التكلفة. ولا يستثني تعريف خطط المساهمات المحددة الإمكانية المتصاعدة بأن تكون التكلفة لكل مما هو متوقع على المنشأة.

٦ لم يغير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد محاسبة خطط المساهمات المحددة التي تعتبر صريحة ودقيقة نظراً لعدم وجود ضرورة للإفتراضات الإكتوارية ولعدم وجود أية إمكانية لدى المنشأة بخصوص أية مكاسب أو خسائر إكتوارية. ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ للجديد أية إرشادات مساوية للفقرات ٢٠ (تكاليف الخدمة السابقة في خطط المساهمات المحددة) و ٢١ (استقطاعات خطط المساهمات المحددة) من معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. ويعتقد المجلس بأن هذه الأمور ليس لها صلة بخطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعدين وخطط الدولة (الفقرات ٢٩-٣٨ من المعيار)

٧ قد لا تكون المنشأة دائماً قادرة على للحصول (على معلومات كافة من خطط أصحاب العمل المتعدين من أجل استخدام محاسبة المنافع المحددة. وقد نظر المجلس في ثلاثة أساليب من أجل هذه المشكلة.

(أ) استخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعضها ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر؛

(ب) استخدام محاسبة المساهمات المحددة لكافة خطط أصحاب العمل المتعدين مع إصاح إضافي عندما تكون خطة أصحاب العمل للمتعهدين هي خطة منافع محددة؛ أو

(ج) استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعدين التي تكون خطط منافع محددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن مثل هذه الحقيقة ومن ثم استخدام محاسبة المساهمات المحددة.

٨ يعتقد المجلس بعدم وجود طريقة ذات مفهوم صحيح وقابلة للتطبيق وموضوعية للتمييز تمكن المنشأة من استخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعض خطط منافع أصحاب العمل المتعدين المحددة ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر. كما يعتقد المجلس بأن من المضلل استخدام محاسبة المساهمات المحددة لخطط أصحاب العمل للمتعهدين التي تكون خطط منافع محددة. وقد تم توضيح ذلك من خلال قضية البنوك للفرنسية التي استخدمت محاسبة المساهمات المحددة لخطط منافع للتقاعد المحددة العاملة بموجب اتفاقيات جماعية صناعية واسعة على أساس النفع قبل المتفادرة. وقد جعلت التمويل الديمغرافية هذه الخطط قابلة للفهم وفي عام ١٩٩٣ حصل إصلاح رئيسي تم من خلاله استبدال هذه الخطط بترتيبات المساهمات المحددة للخدمة المستقبلية. وفي هذه المرحلة فقد تم إجبار البنوك على تحديد قيمة إلتزاماتهم. وقد كانت هذه الإلتزامات قائمة بالأصل ولكنه لم يتم الإعتراف بها كإلتزامات.

٩ استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل للمتعهدين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة واستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة وبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن معظم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين: التعديل للصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٩ في إبريل ٢٠٠٤ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير ٦د خطط أصحاب العمل المتعددين والتي اقترحت الإرشادات التالية بشأن كيف يجب أن تطبق خطط أصحاب العمل للمتعددين محاسبة المنافع المحددة، إذا أمكن ذلك:

- (أ) يجب قياس الخطة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ باستخدام افتراضات مناسبة للخطة ككل.
- (ب) يجب توزيع الخطة على المشاركين في الخطة بحيث يعترفون بالأصل أو المطلوب الذي يعكس أثر للفائض أو العجز على المساهمات المستقبلية من المشاركين.

٩ب أن الإهتمامات التي لثارها المستجيبون لمسودة التفسير ٦د بشأن توفر المعلومات حول الخطة ككل وصعوبات عمل توزيع كما هو مقترح وما نجم عن ذلك من عدم وجود فائدة للمعلومات التي توفرها محاسبة المنافع المحددة كانت بالشكل الذي جعل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا ترضى قنما بالإقتراحات.

٩ج أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في معرض مناقشته لخطط المجموعة (انظر الفقرات (١٠-١١ك)) إلى أنه لو كانت هناك اتفاقية تعاقدية بين خطة لأصحاب عمل متعددين والمشاركين فيها حول كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز فإن نفس المبدأ الذي انطبق على خطط المجموعة يجب أن ينطبق على خطط أصحاب العمل المتعددين، أي يجب على المشاركين الاعتراف بأصل أو مطلوب، وفيما يتعلق بتمويل العجز اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المبدأ أنه يتفق مع الاعتراف بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٩د بناءً على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يوضح في معيار المحاسبة الدولي ١٩ أنه إذا كان للمشارك في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين:

- (أ) مسئولاً عن تلك المشاركة على أساس مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لأنه لا يوجد لديه معلومات كافية لتطبيق محاسبة المنافع المحددة، ولكن
- (ب) لديه اتفاقية تعاقدية تحدد كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز،

فإن عليه الاعتراف بالأصل أو الالتزام الناتج من الاتفاقية للتعاقدية.

١٠ استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة واستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة وبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ لاجد ان معظم خطط الدولة هي خطط للمساهمات المحددة.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٩ في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشآت في مجموعة مجمعة: للتعديل للصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٠. طلب بعض المشاركين من مجلس معايير المحاسبة الدولية النظر فيما إذا كان يجب على المنشآت المشاركة في خطة منافع محددة جماعية أن يكون لها في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية إما استثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة أو أن تكون قادرة على معاملة الخطة كخطة أصحاب عمل متعددين.

١٠.ب عند تطوير مسودة العرض لم يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه من المناسب وجود استثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة لخطط المنافع المحددة الجماعية في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشآت المجمعة، ومن ناحية المبدأ يجب أن تطبق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية بنفس الطريقة كما تطبق على أية بيانات مالية أخرى، وإتباع هذا المبدأ يعني تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٩ للسماح لمنشآت المجموعة التي تشارك في خطة تلبي تعريف خطة لأصحاب العمل المتعددين - فيما عدا أن المشاركين تحت السيطرة المشتركة - أن تعمل كمشاركة في خطة لأصحاب عمل متعددين في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية.

١٠.ج على أنه في مسودة العرض توصل معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يفترض دائماً أن تكون المنشآت ضمن المجموعة قادرة على الحصول على المعلومات اللازمة حول الخطة ككل، وهذا يعني ضمناً أنه حسب المتطلبات لخطط المنافع المحددة يجب تطبيق محاسبة المنافع المحددة إذا كان هناك أساس ثابت وموثوق لتوزيع موجودات ومطلوبات للخطة.

١٠.د في مسودة العرض اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المنشآت ضمن المجموعة قد لا تكون قادرة على تحديد أساس ثابت وموثوق لتوزيع الخطة بنجم عنه إعراف المنشأة بأصل أو مطلوب يعكس المدى الذي يؤثر به الفاض أو عجز في الخطة على مساهمتها المستقبلية، وهذا يعود إلى أنه قد يوجد شك في أحكام الخطة بشأن كيف سيتم استخدام الفائض أو تمويل العجز في المجموعة الممثلة، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية توصل إلى أن المنشآت ضمن مجموعة يجب أن تكون دائماً قادرة على الأكل على عمل تخصيص ثابت ومعتدل، على سبيل المثال على أساس نسبة مئوية من مبلغ التقاعد.

١٠.هـ بعد ذلك نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لبعض منشآت المجموعة فيما إذا كانت منافع محاسبة المنافع المحددة باستخدام أساس ثابت ومعتدل للتوزيع تستحق للتكاليف المتعلقة بالحصول على المعلومات، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن للحالة ليست كذلك بالنسبة للمنشآت التي تلبي مقاييساً مشابهة للمقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ للبيانات المالية الموحدة والمنفصلة من أجل الإمتناء من إعداد البيانات المالية الموحدة.

١٠.و اقترحت مسودة العرض لذلك ما يلي:

(أ) أن المنشآت التي تشارك في خطة تلبي تعريف خطة لأصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين فيها هم تحت السيطرة لمشاركة والتي تلبي المقاييس الواردة في الفقرة ٣٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ كما هو مقترح أن يحل في مسودة العرض يجب معاملتها كما لو أنها كانت مشاركة في خطة لأصحاب عمل متعددين، وهذا يعني أنه إذا كان لا يوجد أساس ثابت وموثوق لتوزيع موجودات ومطلوبات للخطة فإنه يجب على المنشآت استخدام محاسبة المساهمة المحددة لتقديم إحصاءات إضافية.

(ب) أن كلفة المنشآت الأخرى التي تشارك في خطة تآبي تعريفات خطة أصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين هم تحت السيطرة المشتركة يجب أن يطلب منهم تطبيق محاسبة المنافع المحددة وذلك بعمل توزيع ثابت ومغول لموجودات ومطلوبات الخطة.

١٩. از دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام اقتراح توسعة المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الخاصة بخطة أصحاب العمل لتشمل منشآت المجموعة، على أن العديد لم يوافقوا على المقاييس المقترحة في مسودة العرض للأسباب التالية:

(أ) لم تكن التعديلات المقترحة والتعامل مع مسودة للتصوير ٦٥ واضحة.

(ب) يجب توسعة أحكام محاسبة أصحاب العمل المتعددين لتشمل شركة لم مدرجة.

(ج) يجب توسعة أحكام محاسبة أصحاب العمل المتعددين لتشمل منشآت المجموعة ذات الدين المدرج.

(د) يجب توسعة أحكام محاسبة خطط أصحاب العمل المتعددين لتشمل جميع منشآت المجموعة، بما في ذلك الشركات التابعة للمملوكة جزئياً.

(هـ) يجب أن يكون هناك استثناء شامل من محاسبة المنافع المحددة لجميع منشآت المجموعة.

١٠. ا ح وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن المتطلبات المقترحة لخطة المجموعة كانت معقدة بشكل غير ضروري، وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه سيكون من الأفضل معاملة خطط المجموعة بشكل منفصل عن خطط أصحاب العمل المتعددين بسبب الفرق في المعلومات المتوفرة للمشاركين: في خطة المجموعة يجب أن تكون المعلومات حول الخطة ككل متوفرة بشكل عام. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه إذا أرادت الشركة الأم الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المنفصلة أو رغب في أن تمثل شركاتها التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المنفصلة فإنه يجب عليها عندئذ الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها، وذلك لأغراض الإفصاح على الأقل.

١١. ا ط أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية بشأن تحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة على منشآت المجموعة فإن هذه الاتفاقية أو السياسة يجب أن تحدد التكلفة لكل منشأة، وإذا لم تكن هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية فإن المنشأة التي هي صاحب العمل الكفيل تتحمل المخاطرة المتعلقة بالخطة نيابة عن المنشآت الأخرى، وبناء على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يجب تخصيص خطة مجموعة للمنشأة الفردية ضمن مجموعة حسب أية إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية، وإذا لم يكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فإنه يتم تخصيص صافي المنفعة المحددة لصاحب العمل الكفيل، وعلى منشآت المجموعة الأخرى الاعتراف بتكلفة مساوية لأية مساهمة يحصل عليها صاحب العمل الكفيل.

١٢. ا ي لها الأسلوب للوقود التالية : (أ) جميع منشآت المجموعة تعترف بالتكلفة التي عليها تحملها لوعد المنفعة المحددة (ب) سهل للتطبيق.

١٣. ا ك أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن المشاركة في خطة مجموعة هي معاملة طرف ذي علاقة، وبذلك يطلب من الإصاحات الإمتثال لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إصاحات الأطراف ذات العلاقة". تتطلب الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ أن تقصص المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة وكذلك معلومات حول المعاملات والأرصدة غير المدفوعة اللازمة لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على البيانات المالية، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات حول كل من

(أ) سياسة تحميل تكلفة المنفعة المحددة، (ب) سياسة تحميل المساهمات الحالية، (ج) وضع الخطة ككل كان يتطلب منها أن تغطي فهما للأثر المحتمل للمشاركة في خطة المجموعة على البيانات المالية المنفصلة أو لفردية المنشأة.

خطط المنافع المحددة

الإعتراف والقياس: الميزانية العمومية (الفقرات ٤٩-٦٠ من المعيار)

١١ تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف والقياس للإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة كما تصف الفقرات ٥٥-١٠٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد مختلف جوانب الإعتراف والقياس بتفاصيل شاملة. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يتناول صراحة الإعتراف بالإلتزامات منافع التقاعد كحد الإلتزامات، إلا أنه من المحتمل أن تعترف معظم المشاريع بالإلتزامات الخاصة بمنافع التقاعد في نفس الوقت وبموجب كلا المعيارين إلا أن المعيارين يختلفان في قياس الإلتزام الناشئ.

١٢ تستند الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على تعريف ومعيار الإعتراف الخاص بأي من الإلتزامات ضمن إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل إعداد وتقديم البيانات المالية (الإطار). ويعرف الإطار الإلتزامات بأنها أي إلتزام راجع للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة قد يؤدي سدادها إلى تدفق الموارد التي تجسد المنافع الاقتصادية إلى خارج المنشأة. ويبين الإطار أنه يجب الإعتراف بأي بند يتوافق مع تعريف الإلتزامات إذا:

- (أ) كان من المحتمل أن تتدفق أي من المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأي بند إلى خارج المنشأة؛ و
(ب) كان للبعد تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بمصدقية.

١٣ يعتقد المجلس بما يلي:

- (أ) يوجد لدى المنشأة إلتزام بموجب خطة منافع محددة عندما يكون الموظف قد أتم خدمات مقابل المنافع التي وعد بها بموجب الخطة. وتتناول الفقرات ٦٧-٧١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إسناد المنافع لفترات الخدمة لفردية من أجل تحديد ما إذا كان الإلتزام موجوداً؛
(ب) يجب على المنشأة استخدام افتراضات إكتوارية لتحديد ما إذا كان يتوجب على المنشأة دفع تلك المنافع في فترات التقرير المستقبلية (انظر الفقرات ٧٢-٩١ من المعيار)؛ و
(ج) تسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة بقياس الإلتزام بمصدقية أكبر لتبرير الإعتراف بأي من الإلتزامات.

١٤ يعتقد المجلس بأن الإلتزام يكون موجوداً إذا لم يتم تقرير المنفعة ومعنى آخر يكون الموظف الحق في التمتع بمنفعة شريطة الخدمة المستقبلية. وعلى سبيل المثال، لنفرض أن منشأة تقدم منافع لمائة موظف ممن يتقنون في الخدمة لمدة سنتين. وفي نهاية السنة الأولى لا يكون الموظف والمنشأة في نفس الوضع كما هو الحال في بداية السنة الأولى لأن الموظف سيكون بحاجة للعمل سنة واحدة بدلاً من سنتين قبل أن يكون مؤهلاً للتمتع بالمنفعة. وعلى الرغم من وجود إمكانية لعدم تقرير المنفعة فإن الفرق في

الإلتزام من وجهة نظر المجلس يجب أن ينشأ في الاعتراف في أي من الإلتزامات في نهاية السنة الأولى. ويعكس قياس ذلك الإلتزام بقيمته الحالية أفضل تقديرات المنشأة لاحتمال عدم تقرير المنفعة.

تاريخ القياس (الفقرات ٥٦-٥٧ من المعيار)

١٥ تسمح بعض المعايير الوطنية للمنشأة بقياس القيمة الحالية للإلتزام منفعة محددة في تاريخ قد يصل إلى ثلاثة شهور قبل تاريخ الميزانية العمومية. ومع ذلك فقد قرر المجلس أنه يجب على المشاريع قياس القيمة للحالية للإلتزامات المنافع المحددة وكذلك القيمة العادلة لأي من أصول الخطة في نفس تاريخ الميزانية العمومية. وعليه إذا قامت المنشأة بتقييم تفصيلي للإلتزام في تاريخ سابق فإنه يجب تحديث النتائج لتأخذ في الاعتبار أية معاملات رئيسية أو تغيرات رئيسية في الظروف المحيطة حتى تاريخ الميزانية العمومية.

١٦ رداً على الملاحظات المقدمة حول مسودة العرض إي ٥٤ فقد وضع المجلس بأن من غير المطلوب إجراء تقييم إكتواري شامل في تاريخ الميزانية العمومية شريطة أن تحدد المنشأة القيمة للحالية للإلتزامات المنفعة المحددة والقيمة العادلة لأي من أصول الخطة بانتظام كاف بحيث لا يختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي قد يتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

طريقة التقييم الإكتواري (الفقرات ٦٤-٦٦ من المعيار)

١٧ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ التقديم بأساليب تقييم المنفعة التراكمي (معالجة نقاط الأساس المعيارية) وأساليب تقييم المنفعة المتوقعة (معالجة بديلة مسموح بها). ويستند كلا الأسلوبين إلى الاختلاف الجوهري ووجهات النظر غير المتطابقة لأغراض المحاسبة المتعلقة بمنافع الموظفين:

(أ) تحدد أساليب المنافع التراكمية (التي تعرف أحياناً بالمنفعة أو التزام لوحدة أو أساليب القسط الواحد) القيمة الحالية لمنافع الموظف التي يتم إسنادها إلى الخدمة في تاريخ معين؛ ولكن

(ب) أساليب المنافع المتوقعة (والتي توصف أحياناً بالتكلفة ومستوى المساهمة أو أساليب مستويات الأقساط) تنتجاً بالقيمة الإجمالية التقديرية للإلتزام عند التقاعد وعندها يتم احتساب مستوى تكلفة التمويل لأخذين بعين الاعتبار إيرادات الإستثمارات التي سوف توفر القيمة الإجمالية بالمنفعة عند التقاعد.

وقد تمت مناقشة الاختلافات بين الأسلوبين بتفصيل أكبر في ورقة المواضيع التي تم نشرها في أغسطس من عام ١٩٩٥.

١٨ قد يكون لكلا الأسلوبين تأثيرات متشابهة على بيانات الدخل لكن ذلك يكون من خلال المصادفة أو إذا بقي عدد وأعمار الموظفين المنتسبين ثابتاً نسبياً على مر الزمن. وقد تكون هناك اختلافات جوهرياً في قياس الإلتزامات وفقاً لكلا الأسلوبين. ولهذه الأغراض، يعتقد المجلس أن مطلب استخدام مجموعة منفردة من الأساليب قد يحفز من فرص المقارنة.

١٩ نظر المجلس فيما إذا كان يتوجب عليه الإستمرار بالسماح بأساليب المنافع المتوقعة كبديل مسموح به للمعالجة بينما يتم تحديد مطلب جديد للإفصاح عن معلومات مسوية لاستخدام أسلوب المنفعة التراكمية. وعلى أية حال، يعتقد المجلس بأن الإفصاح لا يعالج المحاسبة غير الصحيحة في الميزانية العمومية وبيان الدخل. كما استنتج المجلس أن أساليب المنفعة المتوقعة غير مناسبة ويجب للتخلي عنها لأن مثل هذه الأساليب :

(أ) تركز على الأحداث المستقبلية (الخدمة المستقبلية) إضافة إلى الأحداث الماضية بينما تركز أساليب المنفعة التراكمية على الأحداث الماضية فقط ؛

(ب) توجد إلزاماً لا يمثل مقياساً لأي مبلغ حقيقي ويمكن تحديده فقط كنتيجة لمخصصات للتكاليف ؛ و

(ج) لا تحاول قياس القيمة المعادلة وبناء عليه لا تستطيع استخدامها في أي اندماج للأعمال كما هو مطلوب من قبل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "اندماج الأعمال" . وإذا استخدمت أي منشأة أسلوب المنافع التراكمية في أي اندماج للأعمال عندها لن يكون مجدياً للمنشأة استخدام أسلوب المنافع المتوقعة للمحاسبة عن نفس الإلتزام في الفترات اللاحقة.

٢٠ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي من أساليب تقييم المنافع التراكمية الواجب السماح بها بموجب معالجة نقاط الأسس المعيارية. ويشترط معيار المحاسبة الدولي ١٩ للجديد أسلوباً واحداً للمنافع التراكمية: أسلوب للمنافع التراكمية الأكثر استخداماً والمعروف هو أسلوب لائتمان الوحدة المتوقعة (ويُعرف كذلك أسلوب المنافع التراكمية للمتاسبة مع الخدمة أو أسلوب المنفعة / عدد سنوات للخدمة).

٢١ يقر المجلس بأن التخلي عن أساليب المنافع المتوقعة وأساليب المنافع التراكمية خلاف أسلوب لائتمان الوحدة المتوقعة قد أوجد تعقيدات. ومع ذلك ومع وجود الفترات المحاسبية الحديثة يصبح استخدام أساسين للتقييم باهظ التكاليف ولن النتائج الناشئة لا تعادل التكلفة الإضافية.

٢٢ ويستطيع الإكتواري على سبيل المثال أن يوصي أحياناً خاصة في حالات الصندوق المقل باستخدام أسلوب آخر غير أسلوب لائتمان الوحدة المتوقعة لأغراض التمويل. وعلى الرغم من ذلك وافق المجلس على طلب استخدام أسلوب لائتمان الوحدة المتوقعة في كافة الحالات لأن هذا الأسلوب أكثر تماسكاً فيما يتعلق بالأغراض المحاسبية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ للجديد.

إسناد المنافع لفترات الخدمة (الفقرات ٦٧-٧١)

٢٣ كما تم توضيحه في الفقرة ١٣ أعلاه، يعتقد المجلس بأن يكون للمنشأة إلزاماً بموجب خطة المنافع المحددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل المنافع التي وعد بها بموجبها. وقد نظر المجلس بثلاثة أساليب بديلة للمحاسبة فيما يتعلق بخطة المنافع المحددة والتي تقوم بإسناد مبالغ مختلفة للمنفعة مقابل فترات مختلفة:

(أ) تقسيم كامل المنفعة على أقساط ثابتة خلال كامل المدة حتى للتاريخ الذي لا تكون فيه خدمة الموظف تساوي أي منفعة ذات قيمة مالية بموجب الخطة باستثناء الزيادة في الراتب؛

* قد تم سحب المعيار ٢٢ في عام ٢٠٠٤ واستبدل بالمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال".

(ب) تقسيم المنفعة وفقاً لمعادلة المنفعة في الخطة. ومع ذلك فإنه يجب استخدام القسط الثابت إذا كانت معادلة المنفعة في الخطة تقوم بإسناد قيمة مالية أعلى من المنفعة للسنوات اللاحقة، أو

(ج) تقسيم المنفعة المقررة لكل فترة زمنية بموجب القسط الثابت وعلى طول المدة بين ذلك للتاريخ وتاريخ تقرير الفترة السابقة.

قد تم توضيح الأساليب الثلاثة في المثالين التاليين :

مثال ١		
تحدد الخطة منفعة بقيمة ٤٠٠ إذا تقاعد موظف بعد عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ١٠٠ (ليصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.		
تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:		
١٠-١ سنوات	٢٠-١١ سنة	
٢٥	٢٥	الأسلوب أ
٤٠	١٠	الأسلوب ب
٤٠	١٠	الأسلوب جـ

مثال ٢		
تقدم خطة منافع بقيمة ١٠٠ إذا تقاعد موظف بعد ١٠ سنوات وأقل من ٢٠ سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ٤٠٠ (ليصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.		
تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:		
١٠-١ سنوات	٢٠-١١ سنة	
٢٥	٢٥	الأسلوب أ
٢٥	٢٥	الأسلوب ب
١٠	٤٠	الأسلوب جـ
ملاحظة: تخصص هذه الخطة منافع أعلى للسنوات اللاحقة بينما تخصص الخطة في المثال الأول منافع أعلى للسنوات الأولى.		

٢٤ باعتبارها لمسودة العرض إي ٥٤، اعتمد المجلس الأسلوب أ نظراً لأن هذا الأسلوب هو الأكثر اتساقاً ودقة ولأنه إن يكون هناك أسباب ملحة لتخصيص مبالغ مختلفة من المنفعة لسنوات مختلفة والتي قد تحدث بموجب الأسلوبين الآخرين .

٢٥ لاقية مهمة من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ فضلت اتباع معادلة المنفعة (أو كبدل، إذا كان المعيار النهائي يقرر الاحتفاظ بمخصص ثابت، الاعتراف بالحد الأدنى من الالتزام وفق معادلة المنفعة). وافق المجلس على هذه الملاحظات وعليه قرر طلب تطبيق الأسلوب ب.

الإفتراضات الإكتوارية : نسبة الخصم (الفقرات ٧٨ - ٨٢ من المعيار)

٢٦ من أكثر الأمور أهمية في قياس إلتزامات المنافع المحددة هو اختيار المعيار الواجب استخدامه لتحديد نسبة الخصم. وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم فإن نسبة الخصم المفترضة لتحديد القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع التقاعدية الموعودة قد عكست للنسب طويلة الأجل أو تقديرات لها والتي من المتوقع أن يتم سدائها مثل هذه الإلتزامات بها. وقد رفض المجلس استخدام مثل هذه النسبة لأنها لا تتعلق بأي منشأة لا تفكر بالمداد إضافة إلى كونها تفسير غير طبيعي لأنه قد لا يكون هناك طلب لمداد مثل هذه الإلتزامات.

٢٧ يعتقد البعض بالنسبة للمنافع الممولة، بأن معدل الخصم يجب أن يكون هو معدل للعائد المتوقع على أصول الخطة التي تحتفظ بها الخطة فعلياً وذلك استناداً إلى أن العائد على أصول الخطة يمثل بصنق التغطيات التقديرية الخارجة المتوقعة بشكل نهائي (أي للمساهمات المستقبلية). ولقد رفض المجلس هذا الأسلوب لأن حقيقة اختيار الصندوق للإستثمار في أنواع معينة من الأصول ليس له تأثير على طبيعة ومبلغ الإلتزامات. وبصفة خاصة فإن الأصول التي لها عائد متوقع أعلى تحمل مخاطرة أكبر وعليه يجب أن لا تترافق المنشأة بالإلتزام أقل لمجرد أن الخطة اختارت الإستثمار في أصول ذات مخاطرة أعلى عائد متوقع أعلى. لذلك، فإن قياس الإلتزام يجب أن يكون مستقلاً عن قياس أي من أصول الخطة المحفوظ بها فعلياً من قبلها.

٢٨ إن أهم قرار هو ما إذا كان سعر الخصم يجب أن يكون سعراً معدلاً بالمخاطرة (أي للسعر الذي يعكس المخاطر المرتبطة بالإلتزام). ويرى البعض بأن أفضل سعر معدل بالمخاطرة هو العائد المتوقع على محفظة مناسبة من أصول الخطة التي من مثل هذا الإلتزام على المدى البعيد. وقد تتضمن المحفظة المناسبة ما يلي:

(أ) أوراق مالية ذات فائدة ثابتة بالنسبة للإلتزامات للموظفين سابقين إلى الحد الذي لا تكون فيه هذه الإلتزامات مربوطة شكلياً أو فعلياً مع التضخم؛

(ب) أوراق مالية مربوطة بفهرس بالنسبة للإلتزامات المربوطة بفهرس لموظفين سابقين؛ و

(ج) أوراق مالية في حقوق ملكية للإلتزامات للمنافع للموظفين الحاليين والمربوطة مع الراتب النهائي. إن هذا مبني على وجهة النظر القائلة بأن الأداء طويل الأمد للأوراق المالية في حقوق الملكية مرتبط مع التطور العام للرواتب في الإقتصاد ككل وبذلك يرتبط مع عنصر الراتب النهائي للإلتزام المنفعة.

من المهم ملاحظة أن للمحفظة المحفوظ بها فعلياً لا يجب أن تكون بالضرورة محفظة مناسبة بهذا المعنى، وفي الحقيقة فإن بعض البلدان من خلال القيود التنظيمية للخطط من الاحتفاظ بمحفظة مناسبة. على سبيل المثال، في بعض البلدان: يجب على الخطط أن تحتفظ بجزء محدد من أصولها في شكل أوراق مالية ثابتة الفائدة. إضافة لذلك، إذا كانت المحفظة المناسبة هي نقطة مرجع صحيحة فإنها صحيحة أيضاً لكل من الخطط الممولة وغير الممولة.

٢٩ يدعى الذين يؤدون استخدام سعر فائدة على محفظة مناسبة كمعيار معدل بالمخاطرة ما يلي:

(أ) تقترح نظرية المحفظة بأن معدل العائد المتوقع على الأصل (أو سعر الفائدة المتضمن في الالتزام) يرتبط بالمخاطرة غير القابلة للتوزيع المتعلقة بذلك الأصل (أو الالتزام) أن المخاطرة غير القابلة للتوزيع لا تعكس قابلية الموالات (الدفعات) للتقلبات بصورة مطلقة ولكنها تعكس ارتباط الموالات (أو الدفعات) بالعوائد على الأصول الأخرى. إذا كان تجاوب التقلبات النقدية الداخلة من محفظة أصول للتغير من الظروف الاقتصادية على المدى البعيد بنفس الطريقة التي تجاوبت فيها التقلبات النقدية للخارجة لالتزامات منافع محددة فإن المخاطرة غير القابلة للتوزيع للالتزام (وعليه معدل الخصم المناسب) يجب أن تكون هي نفس المخاطرة لمحفظة الأصول؛

(ب) من الأمور الهامة للواقع الاقتصادي الخاص بخطط الراتب النهائي هو الارتباط بين الراتب النهائي وعوائد الأسهم والذي ينجح نظراً لأن كلاهما يعكس القوى الاقتصادية طويلة الأجل. ورغم أنه ليس هناك ارتباط تام إلا أنه قوي لدرجة أن تجاهله سوف يؤدي إلى المبالغة في الالتزام بصورة منتظمة كذلك فإن تجاهل هذا الارتباط سوف ينتج عنه تقلبات مضللة بسبب التقلبات قصيرة الأجل بين المعدل المستخدم لخصم الالتزام ومعدل الخصم الضمني في القيمة الحالية لأصول الخطة. إن هذه العوامل سوف تمنع المنشآت من العمل بخطط المنافع المحددة وتؤدي إلى الانتقال من الاستثمار في الأسهم إلى الاستثمارات ثابتة الفائدة، وعندما تكون خطط المنافع المحددة ممولة بشكل كبير عن طريق الأسهم فإن ذلك سيؤدي إلى تأثير شديد على أسعار الأسهم. إن هذا الانتقال سوف يؤدي أيضاً إلى زيادة تكلفة مزايا التقاعد. سوف يكون هناك ضغط على الشركات للتخلص من القصور الظاهري (وغير الموجود فعلياً)؛

(ج) إذا سحبت المنشأة لالتزامها عن طريق شراء دفعات تقاعد سنوية فإن شركة التأمين ستحدد معدلات الدفعات بالنظر إلى محفظة أصول توفر تكافؤات نقدية داخلية تقابل إلى حد كبير كافة التقلبات النقدية من التزامات المنافع كلما حل استحقاق هذه التقلبات النقدية. لذلك فإن العائد المتوقع على محفظة مناسبة يقيس الالتزام بمبلغ مقارب لقيمتها السوقية. في الواقع العملي من المستحيل تسوية (الالتزام الرواتب النهائية) عن طريق شراء دفعات تقاعدية لأنه لا توجد شركة تأمين يمكن أن تؤمن قرار راتب نهائي يظل تحت إختيار الشخص المؤمن. إلا أنه يمكن إستنتاج أدلة من شراء/ بيع منشآت الأعمال التي تتضمن؛

(د) رغم أن مخاطرة الاستثمار موجودة حتى في محفظة أسهم موزعة بشكل جيدة إلا أن أي إنخفاض عام في الأوراق المالية سينجم عنه على المدى البعيد إنخفاض في الرواتب وحيث أن الموظفين قد قبلوا بهذه المخاطرة عن طريق الموافقة على خطة الراتب النهائي فإن إستثناء تلك المخاطرة من قياس الالتزام سيؤدي إلى التحيز المنتظم في القياس؛ و

(هـ) إن ممارسات التمويل المعتمدة منذ زمن طويل من بعض البلدان تستخدم العائد المتوقع على محفظة مناسبة كمعدل للخصم. ورغم أن إعلانات التمويل تختلف من المسائل المحاسبية فإن التاريخ الطويل لهذا الأسلوب يدعو إلى الفحص الدقيق لأي أسلوب مقترح آخر.

٣٠. يدعى الذين يعارضون استخدام السعر المعدل بالمخاطرة ما يلي:

- (أ) إن من الخطأ النظر إلى العوائد من الأصول بهدف تحديد معدل الخصم للإلتزامات؛
- (ب) إذا وجد ارتباط قوي بين العوائد على الأصول والرتبب النهائي فإن ذلك سيؤدي إلى خلق سوق للإلتزامات للرتبب النهائي إلا أن ذلك لم يحدث. بالإضافة إلى ذلك ليس من الواضح إذا كان الارتباط قد نجم عن خصائص مشتركة للمحفظة والإلتزامات أو من التغيرات في التفاعلات التقاعدية؛
- (ج) إن العائد من الأسهم لا يرتبط مع العوائد الأخرى المتعلقة بخطط المنافع المحددة مثل التغير في الأصول وتوقيت تقاعد والمجز والإختيار السلبي؛
- (د) حتى يتم تقييم إلتزام ذو تكافلات نقدية غير مؤكدة فإن المنشأة تستخدم عادة معدل خصم أقل من معدل الخصم بدون المخاطرة لأنه العائد المتوقع على محفظة مناسبة هو عائد أعلى من المعدل بدون لمخاطرة؛
- (هـ) إن الافتراض بأن الرتبب النهائي مرتبط بقوة بالعوائد على الأصول يعني أن الرتبب النهائي سوف يتجه إلى الإنخفاض إذا انخفضت أسعار الأصول إلا أن الخبرة تبين أن الرواتب لا تتجه إلى الانخفاض؛
- (و) إن النظرة بأن الأسهم ليست ذات مخاطرة على المدى البعيد وما يرتبط من القيمة على المدى البعيد مبنية على وجهة نظر خاطئة بأن السوق يسترد كلفيته دائما بعد الإهيار. لا يحصل المساهمين على أية إضافة من السوق مقابل القيمة على المدى البعيد عند بيع الأسهم التي يمتلكونها اليوم. وحتى لو كان هناك بعض الارتباط على المدى البعيد فإن المنافع يجب دفعها عند إستحقاقها. تخاطر بانخفاض أسعارها عند استحقاق المنافع للدفع. كذلك فإن الفرضية بأن العائد الحقيقي من الأسهم غير مرتبط بالتضخم لا تعني أن الأسهم توفر عائد بدون مخاطرة حتى على المدى البعيد؛ و
- (ز) إن العائد طويل الأجل المتوقع على محفظة مناسبة لا يمكن تحديده بموضوعية كافية في الممارسة العملية بحيث يوفر أساسا مناسباً لمعيار محاسبي. إن الصعوبات العملية تتضمن تحديد خصائص المحفظة المناسبة واختيار الأفق الزمني لتقدير العوائد على المحفظة وتقدير هذه العوائد.

٣١. لم يحدد المجلس دليلاً واضحاً بأن العائد المتوقع على محفظة مناسبة من الأصول سيوفر مؤشراً موثقاً وذو دلالة للمخاطر المرتبطة بالإلتزامات المنافع المحددة أو أن مثل هذا العائد يمكن تحديده بموضوعية معقولة. لذلك، قرر المجلس أن معدل الخصم يجب أن يعكس القيمة الزمنية للأموال إلا أنه يجب أن لا يعكس تلك المخاطر. إضافة إلى ذلك فإن معدل الخصم يجب أن لا يعكس قدرة المنشأة الائتمانية حيث أن منشأة أخرى ذات قدرة أقل سوف يظهر للإلتزامات أقل. إن المعدل الذي يحقق هذه الأهداف بالفضل صورة هو معدل العائد على سندات الشركات ذات الجودة العالية. وللبلاذ التي لا يوجد بها سوق صيق لهذه السندات يجب استخدام العائد على سندات للحكومة.

٣٢ وموضوع آخر هو ما إذا كان معدل الخصم يجب أن يكون المعدل المتوسط طويل الأجل المبني على الخبرة السابقة على مدى عدد من السنوات أو العائد الحالي من السوق بتاريخ الميزانية العمومية للإلتزام لفترة مناسبة. يدعى الذين يؤيدون المعدل المتوسط طويل الأجل يدعون ما يلي:

- (أ) إن أسلوب الفترة الطويلة الأجل متوافق مع أسلوب لتكلفة التاريخي للمعاملات وهو الأسلوب المطلوب أو المسموح به من معايير محاسبة أخرى؛
- (ب) تتبع التقديرات في نقطة زمنية معينة مستوى من الدقة من غير الممكن تحقيقه عملياً ويؤدي إلى تغير في الربح للمبلغ عنه والذي قد لا يكون تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإلتزام، ولكن قد يعكس ببساطة عدم قدرة من على التنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في إجراء قياسات من فترة لأخرى؛
- (ج) بالنسبة للإلتزام المبني على راتب نهائي لا يمكن لأسماع الدفعات الصلوية ولا للمحاكاة بخصم التكتفات النقدية المستقبلية لمتوقعة تحديد سعر دفعة سنوية غير غامضة؛ و
- (د) على المدى الطويل قد توفر محافظة مناسبة من أصول الخطة تحوطاً فعالاً بشكل معقول ضد إلتزام منافع الموظفين والذي يزيد تمثيلاً مع الزيادة في الراتب، على أن هناك ضمان أقل بكثير من أسعار الفائدة في السوق في تاريخ قياس معين سوف تماثل للزيادة في الرواتب المتضمنة في الإلتزام .

٣٣ قرر المجلس أنه يجب تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية حيث أنه :

- (أ) لا يوجد أساس منطقي لتوقع أسعار سوق كفه نتجه نحو معدل مفترض طويل الأجل لأن الأسعار في سوق ذو سيولة وعمق مناسبين يتضمن كافة معلومات الدعاية المتوفرة، وهي مناسبة بشكل أفضل وأكثر موثوقية من تقدير الاتجاهات طويلة الأجل من قبل أي مشارك في سوق منفرد؛
- (ب) يجب أن تعكس تكلفة المنافع التي تعزى للخدمة خلال الفترة الحالية أسعار تلك الفترة؛
- (ج) إذا تم تعريف المنافع الإقتصادية المستقبلية من ناحية للرواتب المستقبلية للمتوقعة التي تعكس التقديرات الحالية لمعدلات التضخم المستقبلية فإن سعر الخصم يجب أن يكون مبنيًا على أسعار الفائدة الحالية في السوق (من الناحية الإسمية) حيث أنها تعكس كذلك توقعات السوق الحالية لمعدلات التضخم؛ و
- (د) إذا تم قياس أصول الخطة بالقيمة الحالية (أي القيمة للعائلة) فإنه يجب خصم الإلتزام المتعلق بذلك بسعر خصم حالي من أجل تجنب إدخال تغير غير مناسب من خلال أساس القياس.

٣٤ لا تعني الإشارة إلى عوائد السوق في تاريخ للميزانية العمومية ضرورة وجوب استخدام أسعار الخصم قصيرة الأجل لخصم الإلتزامات طويلة الأجل، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب أن يعكس سعر الخصم عوائد السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على السندات مع فترة متوقعة تتوافق مع الفترة للمتوقعة للإلتزامات.

الإفتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية (الفقرات ٨٣-٩١) من المعيار

٣٥ يقول البعض أن تقديرات الزيادة المستقبلية في الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية يجب أن لا تؤثر على قياس الأصول والإلتزامات إلى أن يتم منحها على أساس أن :

(أ) الزيادات المستقبلية هي لحدث مستقبلية؛ و

(ب) هذه التقديرات شخصية جداً.

٣٦ يعتقد المجلس أن الإفتراضات غير مستخدمة لتحديد ما إذا كان هناك إلتزام موجود، ولكن لقياس الإلتزام موجود على أساس يوفر أفضل قياس مناسب للتدفق الصادر المقرر للموارد، وإذا افترض عدم وجود زيادة فإن هذا الإلتزام ضمنى أنه لن يحدث الإلتزام وسيكون من المضلل افترض عدم وجود تغير إذا كانت المنشأة تتوقع تغيراً، ويحتفظ معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بالمتطلبات القائمة بأن القياس يجب أن يأخذ في الاعتبار الزيادات التقديرية للمستقبلية في الرواتب، كما يعتقد أنه يمكن تقدير الزيادات في التكاليف الطبية المستقبلية بموثوقية كافية لتبرير إدخال هذه الزيادات للتقديرية في قياس الإلتزام.

٣٧ اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أن لقياس يجب أيضاً أن يفترض زيادة مستقبلية متوقعة إذا كان هناك دليل موثوق به أن هذه الزيادة في المنافع ستحدث، واستجابة للتعليقات توصل المجلس إلى أن للزيادة المستقبلية في المنافع لا تتسبب في نشوء الإلتزام الحالي وأنه إن تكون هناك طريقة موثوق بها أو موضوعية لتقرير أية زيادة مستقبلية في المنافع كانت موثوق بها بشكل كاف لإدخالها في الإفتراضات الإكتوارية، وبناءً على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أنه يجب افترض الزيادة المستقبلية في المنافع فقط إذا أدخلت في أحكام الخطة (أو كتج من أي الإلتزام بناءً بتعدى الشروط الرسمية) في تاريخ الميزانية العمومية.

المكاسب والخسائر الإكتوارية (الفقرات ٩٢ - ٩٥ من المعيار)

٣٨ نظر المجلس في خمسة طرق لمحاسبة المكاسب والخسائر الإكتوارية :

(أ) الإعتراف المؤجل في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل على مدى معدل العمر للعامل الباقي للمتعوق للموظفين المعيّنين (انظر الفقرة ٣٩ لانداه) ؛

(ب) الإعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وخارج بيان الدخل في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" يحدد متطلبات عرض هذه الحركات والإفصاح عنها في حقوق الملكية) (انظر الفقرات ٤٠ - ٤١ لانداه)؛

(ج) أسلوب "النطاق" مع الإعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل للمبالغ التي تقع خارج "النطاق" (انظر الفقرة ٤٢ لانداه)؛

(د) أسلوب "النطاق" معدل مع اعتراف مؤجل بالبنود ضمن "النطاق" والإعتراف الفوري للمبالغ التي تقع خارج "نطاق" (انظر الفقرة ٤٣ لانداه)؛ و

(هـ) الاعتراف المؤجل للمبالغ التي تقع خارج "النطاق" (انظر الفقرات ٤٤ - ٤٦ أذناه).

٣٩ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ لتقديم أسلوب اعتراف مؤجل: تم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية كمصرف أو كدخل منتظم على مدى الأعمار الماملة الباقية المتوقعة لهؤلاء الموظفين، وفيما يلي الحجج لهذا الأسلوب:

(أ) الاعتراف الفوري (حتى عند تخفيضه "بالنطاق") يمكنه أن يتسبب في تقلبات متغيرة في الالتزام والمصرف، ويعني ضمناً درجة من الدقة قلما تنطبق في الممارسة، وقد لا يكون هذا التغير تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الالتزام ولكن قد يعكس ببساطة إلتزاماً من غير الممكن تجنبه للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة عند إجراء قياسات من فترة لأخرى؛ و

(ب) على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها البعض، والإفتراضات الإكتوارية متوقعة على مدى عدة سنوات، على سبيل المثال حتى التاريخ المتوقع لأخر متقاعد، وهي تبعاً لذلك طويلة الأجل بطبيعتها، والخروج عن الإفتراضات لا يدل عادة تغيرات محددة في الأصول أو الإلتزامات، ولكنها مؤشرات إذا لم يتم عكسها قد تتراكم لتتل على هذه التغيرات في المستقبل، وهي ليست مكسباً أو خسارة للفترة، بل تصحيح دقيق للتكلفة التي تتشأ على المدى الطويل؛ و

(ج) قد يتسبب الاعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل تقلباً غير مقبول.

٤٠ فيما يلي الحجج المؤيدة لأسلوب الاعتراف الفوري:

(أ) إن أسلوب الاعتراف المؤجل و"النطاق" معتدلان ومصطنعان ومن الصعب فهمهما، وهما يزيدان التكلفة بالطلب من المشاريع حفظ سجلات معقدة، كما أنهما يتطلبان أحكاماً معقدة للتعامل مع التقليلات والتسويات والأمور الإنتقالية، كذلك حيث أن مثل هذه الأساليب غير مستخدمة لأصول والإلتزامات أخرى غير مؤكدة فإنه ليس من الواضح لماذا يجب استخدامها لمنافع ما بعد التوظيف؛

(ب) يتطلب إلتزاماً لكل لأن كلفة للمكاسب والخسائر الإكتوارية معترف بها؛

(ج) يمثل صندوق المركز المالي للمنشأة، وتقوم المنشأة بالإبلاغ عن الأصول فقط عندما يكون هناك فائض في الخطة، وإلتزام فقط عندما يكون هناك عجز في الخطة، وتشير الفقرة ٩٥ من "الإطار" أن تطبيق مفهوم مشابه لا يسمح بالإعتراف بالبلود في الميزانية العمومية التي لا تلبى تعريف الأصول أو الإلتزامات، والخسائر الإكتوارية المؤجلة لا تمثل منافع مستقبلية ولذلك فهي لا تلبى تعريف "الإطار" للأصول، حتى لو تم إجراء مقاصة بينه وبين الإلتزامات ذات العلاقة، وبالمثل لا تلبى المكاسب الإكتوارية المؤجلة تعريف "الإطار" للإلتزامات؛

(د) تتوافق معالجة الميزانية العمومية مع الاقتراحات في ورقة للنقاش للجنة للتوجيهية للأنوات المالية "محاسبة للأصول والإلتزامات المالية" الصادرة في مارس ١٩٩٧؛

(هـ) يواد بنود إيرادات ومصرفات ليست عفوية ولها محتوى ذو معنى؛

(و) ليس من المعقول افتراض أن كلفة المكاسب أو الخسائر الإكتوارية ستتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وعلى العكس من ذلك إذا كانت الإقتراضات الإكتوارية لا زالت سارية فإن التقلبات المستقبلية كمعدل سيعادل بعضها البعض وبناءً على ذلك إن تعادل التقلبات السابقة؛

(ز) محاولات الإعتراف المؤجلة لتجنب التغير. على أن المعقوس المالي لا بد أن يكون متغيراً إذا كان يرمي إلى تمثيل المعاملات بشكل صادق والأحداث الأخرى التي هي نفسها متغيرة، إضافة إلى ذلك من الممكن مخاطبة الإهتمام بالتغير بشكل مناسب باستخدام بيان أداء ثاني أو بيان بالتغيرات في حقوق الملكية؛

(ح) يتفق الإعتراف الفوري مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وبموجب هذا المعيار يجب إدخال التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن لا يؤثر على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم من أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تحدد تقديراً سابقاً (تعديلات الخبرة) أو من التغيرات في التكلفة للتقديرية لخدمة الموظفين قبل تاريخ الميزانية العمومية (التغيرات في الإقتراضات الإكتوارية) ؛

(ط) إن أية فترة إطفاء (أو عرض "النطاق") هي إجبارية، إضافة إلى ذلك فإن مبلغ المنفعة المتبقية في تاريخ لاحق من غير الممكن تحديدها بشكل موضوعي، وهذا يجعل من الصعب إجراء اختبار لانخفاض القيمة على أي مصروف مؤجل ١ و

(ي) في بعض الحالات حتى مؤيدي الإطفاء أو "النطاق" قد يفضلون الإعتراف الفوري، وأحد الأمثلة الممكنة حيث سرقة أصول الخطة، ومثال ممكن آخر هو التغير الرئيسي في أساس خطط تقاضي ضرائب على التقاعد (مثل إلغاء الخصم الضريبي على أرباح الأسهم لخطط التقاعد في إنجلترا في عام ١٩٩٧)، وبالرغم من أنه قد يكون هناك اتفاق بشأن الحالات القصوى فإنه سيكون من الصعب تطوير مقاييس موضوعية وغير اعتباطية لتحديد مثل هذه الحالات.

٤١ وجد المجلس أسلوب الإعتراف الفوري جذاباً، على أن للمجلس يعتقد أنه ليس من المجدي استخدام هذا الأسلوب للمكاسب والخسائر الإكتوارية إلى أن يحل للمجلس مواضيع هامة متعلقة بتقديم التقارير حول الأداء، وتشمل هذه المواضيع ما يلي:

- (أ) ما إذا كان الأداء المالي يشمل تلك البنود التي يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية؛
- (ب) أسس المفهوم لتحديد ما إذا كان يجب أن يتم الإعتراف بالبنود في بيان الدخل أو مباشرة في حقوق الملكية؛
- (ج) ما إذا كان يجب الإعتراف بصافي الخسائر الإكتوارية المتراكمة في بيان الدخل، وليس مباشرة في حقوق الملكية؛
- (د) ما إذا كان يجب الإبلاغ لاحقاً في بيان الدخل عن بنود معينة تم الإبلاغ عنها مبدئياً في حقوق الملكية ("عادة للتدوير")؛ و

عندما يحرز المجلس مزيداً من التقدم بالنسبة لهذه المواضيع فقد يقرر إعادة تناول معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية.

٤٢ أقرحت مسودة العرض إي ٥٤ "أسلوب النطاق"، وبموجب هذا الأسلوب لا تعترف المنشأة بالمكاسب والخسائر الإكتوارية إلى الحد الذي لا تزيد به المبالغ غير المعترف بها للمتركمة عن ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام (أو إذا كانت أكبر ١٠% من القيمة العادلة لأصول الخطة)، والحجج التي تؤيد هذه الأساليب هي أنها:

(أ) تعترف أن تقديرات الإلتزامات منافع ما بعد التوظيف ينظر إليها بأفضل شكل كتطابق حول أفضل تقدير، وما دام أفضل تقدير جديد للإلتزام يبقى ضمن هذا النطاق فإنه سيكون من الصعب القول أن الإلتزام قد تغير بالفعل، على أنه عندما يتحرك أفضل تقدير جديد خارج ذلك النطاق فإنه ليس من المعقول افتراض أن سيتم معاملة المكاسب والخسائر الإكتوارية في السنوات القادمة، وإذا كانت الافتراضات الإكتوارية الأصلية متبادل بعضها البعض وبذلك فهي أن تعادل التقلبات السابقة؛

(ب) سهلة الفهم، ولا تتطلب من المشاريع الاحتفاظ بسجلات معقدة ولا تتطلب أحكاماً معقدة من أجل التسويات والتقليصات والأمور الإنتقالية؛

(ج) ينجم عنها الإقرار بخسارة إكتوارية فقط عندما يزيد الإلتزام (مطروحاً منه أصول الخطة) في الفترة الحالية، والإعتراف بمكسب إكتواري فقط عندما ينخفض (صافي) الإلتزام، وبالمقارنة مع ذلك ينجم عن أساليب الإطفاء في بعض الأحيان الإعتراف بخسارة إكتواري إذا لم يتغير (صافي) الإلتزام أو ينخفض في الفترة الحالية أو بمكسب إكتواري حتى ولو لم يتغير (صافي) الإلتزام أو انخفض؛

(د) تمثل بشكل صحيح المعاملات والأحداث التي هي نفسها متقلبة، وتشير لفقرة ٣٤ من الإطار إلى أنه قد يكون من المناسب الإعتراف ببند الإفصاح عن مخاطرة الخطأ المحيطة بالإعتراف بها وقياسها بالرغم من المخاطرة الضمنية بما في تحديد المعاملات والأحداث الأخرى التي سيتم قياسها أو في وضع وتطبيق أساليب القياس والعرض التي يمكن أن توصل رسائل تتوافق مع هذه المعاملات والأحداث؛ و

(هـ) متسقة مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم إدخال أثر التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن ليس على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم عن أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تقرر تقديراً سابقاً (تعديلات الخيرة) أو من تغيرت في التكلفة التقديرية لخدمة الموظف قبل تاريخ الميزانية العمومية (تغيرات في الافتراضات الإكتوارية).

٤٣ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب على المنشأة على مدى فترة الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن "النطاق" وخلافاً لذلك يتم تأجيل مكاسب وخسائر معينة بشكل دائم بالرغم من أنه سيكون من الأنسب الإعتراف بها (على سبيل المثال الإعتراف بالمكاسب والخسائر التي تستمر لعند من السنين بدون أن تعكس أو تتجنب أثراً متركماً على بيان الدخل حيث يعود صافي الإلتزام في النهاية إلى المستوى الأصلي)، على أن المجلس توصل إلى أن هذا المتطلب مبييض تفصيلاً مقابل منفعة ضئيلة.

٤٤ دعم أسلوب "النطاق" أقل من ربع المعلقين على مسودة العرض أي ٥٤، وبشكل خاص قالت الغالبية العظمى للمعدين أن التقلب الناجم أن يكون تصويراً واقعياً لطبيعة الالتزامات منافع ما بعد التوظيف على المدى الطويل، وتوصل المجلس إلى أنه لم يكن هناك دعم كافٍ من الأعضاء لمثل هذا التغيير الهام في الممارسة الحالية.

٤٥ دعم حوالي ثلث المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أسلوب الإعراف المؤجل، كما اقترح حوالي ثلث آخر من المستجيبين نسخة من أسلوب "النطاق" يطبق الإعراف المؤجل على المبالغ التي تقع خارج "النطاق"، وينجم عن ذلك تقلب أقل من "النطاق" لوحده أو الإعراف بالمؤجل لوحده، وفي ظل عدم وجود أية أسباب موجبة للاختيار بين هذين الأسلوبين فقد توصل المجلس إلى أن الأسلوب الأخير سيكون وسيلة عملية لتجنب مستوى من التقلب يعتقد العديد من أعضائه أنه غير واقعي.

٤٦ عند اعتماد المعيار النهائي قرر المجلس تحديد الحد الأدنى من مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكثورية التي سيتم الإعراف بها ولكن يسمح بأي أسلوب منتظم للإعراف الأسرع، شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر، وأن يتم تطبيق الأساس بشكل متسق من فترة لأخرى، وقد تم إقناع المجلس بالحجج التالية:

(أ) إن كلا من مدى تخفيض التقلب والآلية المعتمدة لتنفيذه هي بالضرورة مواضيع عملية، ومن ناحية المفهوم وجد المجلس أسلوب الإعراف الفوري جذاباً، وبناء على ذلك لم يجد المجلس سبباً يحول دون اعتراف المشاريع من بنى أساليب أسرع للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكثورية، وبشكل خاص لم يرغب المجلس في عدم تشجيع المشاريع على بنى سياسة مشقة للاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكثورية فوراً، وبالمثل لم يرغب المجلس في عدم تشجيع واضعي المعايير الوطنية على طلب الإعراف الفوري؛ و

(ب) حيث تكون الآليات مناسبة لتخفيض التقلب فإن مبلغ المكاسب والخسائر الإكثورية المعترف بها خلال الفترة هو اعتباطي إلى حد كبير ومحتواه ضئيل من المعلومات، كذلك يتطلب معيار المحاسبة لدولي ١٩ الجديد أن تفصح المنشأة عن كل من المبالغ المعترف بها وغير المعترف بها، وبناء على ذلك بالرغم من انخفاض إمكانية المقارنة عند السماح للمشاريع باستخدام آليات مختلفة فإنه من غير المحتمل التنازل عن احتياجات المستخدمين إذا سمح بأساليب اعتراف أسرع (ومنظمة).

٤٧ أشار المجلس إلى أن التغيرات في القيمة للعائلة لأية أصول للخطأ هي في الواقع نتائج لتغيير التقديرات من قبل المشاركين في السوق، وهي لذلك مرتبطة بشكل لا خلاص منه مع التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن التغيرات في القيمة للعائلة لأصول الخطأ هي مكاسب وخسائر إكثورية وتجب معالجتها بنفس الطريقة مثل التغيرات في الإلتزام المتعلق بذلك.

٤٨ إن عرض "النطاق" (أي النقطة التي يصبح فيها من الضروري الإعراف بالمكاسب والخسائر) هو إجباري، ولتحسين إمكانية المقارنة قرر المجلس أنه يجب أن يكون عرض "النطاق" متوافقاً مع المتطلب الحالي في البلدان التي تبنت أسلوب "النطاق" خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، وأشار المجلس إلى أن

"نطاقاً" أضيق إلى حد كبير سيعطي من مساوئ "النطاق" بدون أن يكون كبيراً بما يكفي لخلق الميزات، ومن ناحية أخرى "النطاق" الأوسع إلى حد كبير ستعوزه المصدقية.

خيار إضافي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية: التعديل الذي تنبأه مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٤٨ في عام ٢٠٠٤ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض تقترح خياراً إضافياً للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وقد سمح الخيار المقترح للمنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ب إن الحجة للإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي أننا لحدث اقتصادية للفترة، والإعتراف بها عند وقوعها يوفر تمثيلاً صادقاً لهذه الأحداث، كما أنه يؤدي إلى تمثيل صادق للخطوة في الميزانية العمومية، وبالمقارنة مع ذلك عندما يؤجل الإعتراف فإن المعلومات المقدمة تكون جزئية ومن المحتمل أنها مضللة. إلى جانب ذلك من الممكن أن يتسبب صافي إية خسائر إكتوارية متراكمة مؤجلة في نشوء بند دين في الميزانية العمومية لا يلبي تعريف الأصل، وبالمثل يمكن أن يتسبب صافي إية مكاسب إكتوارية متراكمة مؤجلة في نشوء بند دائن في الميزانية العمومية لا يلبي تعريف المطلوب.

٤٨ج إن الحجج التي قدمت للإعتراف المؤجل بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي ما يلي كما ذكر أعلاه:

(أ) إن الإعتراف الفوري يمكن أن يتسبب في تقلبات سريعة في الميزانية العمومية وبيان الدخل، وهي يعني ضمناً درجة من الدقة في القياس قلما تنطبق من الناحية العملية، ونتيجة لذلك قد لا يكون التقلب تمثيلاً صادقاً للتغيرات في أصل أو مطلوب المنفعة المحددة، بل قد يعكس ببساطة عدم قدرة لا يمكن تجنبها للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في عمل قياسات من فترة لأخرى.

(ب) على المدى الطويل قد تعادل offset المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها.

(ج) ما إذا كان النقلب للناجم من الإعتراف الفوري يعكس الأحداث الاقتصادية للفترة أو لا فإنه كبير يمكن قبوله في البيانات المالية، ومن الممكن أن يطفئ على الربح أو الخسارة والمركز المالي للعمليات التجارية الأخرى.

٤٨د لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الحجتين (أ)، (ب) كسببين للإعتراف المؤجل، وهو يعتقد أن أصل أو الالتزام المنفعة المحددة يمكن قياسه بموثوقية كاملة لتبرير الإعتراف به. إن الإعتراف أسلوب شفاف لأفضل تقدير حالي لأحداث الفترة، ويوفر الأصل أو المطلوب للناجم معلومات أفضل من عدم الإعتراف بمبلغ إعتباطي لأفضل تقدير حالي. إلى جانب ذلك ليس من المعقول أن نفترض أن للمكاسب والخسائر الإكتوارية للحالية سيتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وهذا يطي ضمناً القدرة على التنبؤ بأسعار السوق المستقبلية.

٤٨هـ لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك الحجة (ج) فيما يتعلق بالميزانية العمومية، وإذا كانت مبالغ المنفعة لما بعد إنتهاء الخدمة كبيرة ومتقلبة فإن خطة ما بعد إنتهاء الخدمة لا بد أن تكون كبيرة وذات مخاطرة عالية بالمقارنة مع العمليات التجارية الأخرى، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتقبل أن طلب الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها ليس مناسباً في هذا الوقت لأنه لا زال يتوجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يتطور بشكل كامل لعرض المنسب للربح أو الخسارة والبنود الأخرى للدخل والمصروف المعترف به.

٤٨و أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعيار البريطاني معيار إعداد التقارير المالية ١٧ منافع للتقاعد يتطلب الإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها عند حدوثها خارج الربح أو الخسارة في بيان إجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها.

٤٨ز لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الإعتراف الفوري بالمكاسب أو الخسائر الإكتوارية خارج الربح أو الخسارة هو مثال بالضرورة، على أنه يوفر مطومات أكثر شفافية من الإعتراف المؤجل، وبناء على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إقتراح هذا الخيار حتى حدوث مزيد من التطورات في عرض الربح أو الخسارة والبنود الأخرى للدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ح يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن يتم عرض الدخل والمصروف المعترف به خارج الربح أو الخسارة التي سيتم عرضها في بيان للتغيرات في حقوق الملكي، ويجب أن يعرض بيان التغيرات في حقوق الملكية إجمالي الدخل أو المصروف للفترة حسبما تتطلب أو تسمح به المعايير أو التفسيرات الأخرى مباشرة في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ للفترة ٩٦ (أ)-(هـ)، ويسمح معيار المحاسبة الدولي كذلك أن تكون هذه البنود مع أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء البنود الوحيدة المبينة في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

٤٨ط من أجل أن يؤكد مجلس معايير المحاسبة الدولية رايه أن المكاسب والخسائر الإكتوارية هي بلود دخل أو مصروف قرر أن المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب عرضها على شكل بيان للتغيرات في حقوق الملكية يستثني المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم كأصحاب حقوق ملكية، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب عنوانه هذا البيان " بيان الدخل والمصروف المعترف به".

٤٨ي دعمت ردود الفعل من المملكة المتحدة بقوة الخيار المقترح، وقد إقسمت ردود الفعل من خارج المملكة المتحدة، وكانت الإهتمامات الرئيسية التي تم إيدؤها كما يلي:

- (أ) إن الخيار ليس تصنيفاً في المفهوم بالمقارنة مع الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة.
- (ب) يحكم الخيار بشكل مبيق على المواضيع المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ١ التي يجب حلها في المشروع الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل.
- (ج) إن إضافة الخيارات للمعايير ليس مرغوباً فيه ويعيق إمكانية المقارنة.
- (د) يجب أن لا يشغل مجلس معايير المحاسبة الدولية نفسه بمعيار محاسبة الدولي ١٩ قبل إجراء مراجعة شاملة للمعيار.
- (هـ) من الممكن أن يؤدي الخيار إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية.
- (و) يفضل الإعتراف المؤجل على الإعتراف الفوري.

٤٨ك يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن المكاسب والخسائر الإكتوارية هي بنود دخل ومصروف، إلا أنه يعتقد أنه من المبيق لأوانه طلب الإعتراف الفوري بها في الربح أو الخسارة قبل إجراء مراجعة

شاملة لكل من محاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حول الدخل الشامل، والمتطلب بأن المكاسب والخسائر الإكتوارية يجب الإعتراف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به لا يحكم بشكل مسبق على أي من المنشآت التي سيجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن إعداد التقارير حول الدخل الشامل، بل أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسمح بالإستمرار في معالجة محاسبية ثقيلا هيئة وضع معايير وطنية (مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة) الى أن يتم إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

٤٨ل يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن إضافة خيارات للمعايير هي بشكل عام غير مرغوب بها بسبب ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة بين المنشآت، على أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشأة اختيار أي أسلوب منهجي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي نجم عنها إعتراف أسرع من الحد الأدنى الذي يتطلبه المعيار. إلى جانب ذلك يعتمد المبلغ الذي سيتم الإعتراف به بموجب أي أسلوب موزل على متى تم تطبيق ذلك الأسلوب لأول مرة، أي متى تبنت المنشأة لأول مرة معيار المحاسبة الدولي ١٩ أو بدلت في خطة منافع محددة، وذلك توجد إمكانية مقارنة ضئيلة أو لا توجد بسبب الخيارات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

٤٨م يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن هناك حاجة لمراجعة أساسية لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، على أنه من المحتمل أن تستغرق هذه المراجعة بعض الوقت لإنجازها، أثناء ذلك يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من الخطأ حظر أسلوب للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية إذا كان هذا الأسلوب مقبولا من قبل هيئة وضع معايير وطنية ويوفر معلومات أكثر شفافية حول تكاليف إدارة خطة منافع محددة.

٤٨ن يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الخيار الجديد من الممكن أن يؤدي إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، على أنه بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية تتشارك في نفس الأسلوب الأساسي فليهما يختلفان في عدة نواحي، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تناول هذه المواضيع الآن، إلى جانب ذلك للخيار هو هذا فقط، وليست كل منشأة مجبرة على التسبب في حدوث هذا الخروج.

٤٨س أخيراً وكما تمت مناقشته أعلاه لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الإعتراف للموئل هو أفضل من الإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، والمبلغ المعترف بها بموجب أسلوب موئل غامضة وليست صادقة في تمثيلها، وإدخال أساليب موزلة يخلق معياراً معقداً وصعباً.

٤٨ع نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كانت المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في فترة لاحقة (أي إعادة تدويرها recycled) وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه لا توجد سياسة لإعادة للتدوير في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن إعادة للتدوير بشكل عام هو موضوع يجب حله في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل. إلى جانب ذلك من الصعب رؤية أساس وطني يمكن بناء عليه إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية، وبناء على ذلك اقترحت مسودة للعرض حظر إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ف دعم معظم المستجيبين عدم إعادة تدوير المكاسب والخسائر الإكتوارية، على أن العديد منهم قدموا الحجج لصالح إعادة للتدوير للأسباب التالية:

- (أ) يجب الإعتراف بجميع الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في وقت ما.
- (ب) إن منع إعادة التدوير هو أسلوب جديدة في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عدم إدخاله قبل مراجعة أساسية لإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

(ج) إن منع إعادة التكوين من الممكن أن يشجع وضع افتراضات إكتوارية مبالغ في التفاؤل.

٤٨ص أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن معظم البنود بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي معترف بها خارج الربح أو الخسارة يعد تدويرها، ولكن ليس كلها، ولا يتم إعادة تكوين مكاسب وخسائر إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات والموجودات الملموسة، وبناء على ذلك تبقى مسألة إعادة التكوين مفتوحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب إتخاذ قرار عام حول هذا الأمر في سياق هذه التعديلات، وقد إتخذ القرار في هذه التعديلات بعدم إعادة تكوين المكاسب والخسائر الإكتوارية بسبب عدم القدرة العملية (لبرامجانية) على تحديد أساس مناسب ولا يحكم بشكل مسبق على النقل الأوسع الذي سيتم في المشروع الخاص بتقديم التقارير حول الدخل الشامل.

٤٨ق إنشاء ذلك يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية بإهتمام بعض المستجيبين بأن بعض بنود الدخل أو المصروف لن يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في أية فترة، وبناء على ذلك طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاح عن المبالغ المترتبة المعترف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به بحيث يستطيع مستخدمو البيانات المالية تقييم أثر هذه السياسة.

٤٨ر أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن منع إعادة التكوين من الممكن أن يؤدي إلى سوء الممارسة بوضع افتراضات مبالغ في التفاؤل، ومن الممكن الإعتراف بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة مع الإعتراف بالخسائر الناجمة في بيان الدخل والمصروف المعترف به. أن بعض الإفصاحات الجديدة تساعد في مقابلة هذه الإهتمامات، على سبيل المثال الوصف المردي لأساس معدل العائد المتوقع ومكاسب وخسائر السنوات الخمس. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه بموجب أسلوب إعتراف مؤجل إذا تم استخدام افتراضات مفرطة في التفاؤل فإنه يتم الإعتراف فوراً بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالخسائر الناجمة فقط بالتدريج على مدى السنوات التالية البالغة ١٠-١٥ سنة، وللدفع لسوء الممارسة هذا كبير بموجب الإعتراف المؤجل كما هو بموجب الإعتراف الفوري خارج الربح أو الخسارة.

٤٨ش نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك فيما إذا كانت المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فوراً في عنصر مستقل لحقوق الملكية وتحويلها للأرباح غير الموزعة في فترة لاحقة، وقد توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه لا يوجد أساس منطقي لتحويل الأرباح غير الموزعة في فترات لاحقة، وبذلك اقترحت مسودة العرض أن للمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

٤٨ت دعمت أغلبية ضئيلة من المستجيبين هذا الإقتراح، وقد كانت الحجج التي قدمت ضد الإعتراف الفوري في الأرباح غير الموزعة كما يلي:

- (أ) يجب أن لا يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلبات لعنصر حقوق الملكية الذي يجب أن يتم الإعتراف فيه بالبنود قبل إجراء مراجعة أساسية للموضوع.
- (ب) يجب أن تكون الأرباح غير الموزعة الإجمالي للمراكز الربح أو الخسارة ناقصاً للمبالغ الموزعة على المالكين.
- (ج) أن تقلب المبالغ يعني أن العرض المنفصل سيكون ذا فائدة.
- (د) أن أثر التوزيعات بحلجة لأخذها في الإعتبار.
- (هـ) إن المكاسب والخسائر الإكتوارية مؤقتة بطبيعتها، وبذلك يجب استثنائها من الأرباح غير الموزعة.

٤٨أ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية العبارة " الأرباح غير الموزعة " retained earnings ليست معرفة، ولم ينقش مجلس معايير المحاسبة الدولية ماذا يجب أن تعني، وبشكل خاص الأرباح غير الموزعة ليست معرفة على أنها الإجمالي المتراكم للربح أو للخسارة ناقصا المبالغ الموزعة على المالكين. أما بالنسبة لإعادة التوزيع تختلف الممارسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبعض المبالغ المعترف بها خارج الربح أو للخسارة يطلب عرضها في عنصر منفصل لحقوق الملكية، على سبيل المثال مكاسب وخسائر للصرف للشركات التابعة الأجنبية، وهناك مبالغ أخرى ليست كذلك، على سبيل المثال المكاسب والخسائر من الموجودات المالية المتوفرة للبيع.

٤٨خ لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من المناسب إدخال تعريف للأرباح غير الموزعة في سياق هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وقد كان الاقتراح في مسودة العرض مبنيا على الاعتبارات العملية. أما بالنسبة لإعادة التوزيع لا يوجد أساس منطقي لتحويل المكاسب والخسائر الإكوتورية من عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في تاريخ لاحق، وكما تمت مناقشته أعلاه أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلب الإفصاح عن المبلغ المتراكم المعترف به في بيان الدخل والمصرف للمعترف به لتزويد المستخدمين بمزيد من المعلومات.

٤٨ذ إن اعتبار إعكسات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قدرة المنشأة على إجراء توزيعات على أصحاب حقوق الملكية ليس ضمن اختصاص مجلس معايير المحاسبة الدولية. إلى جانب ذلك لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه حتى وإن كانت المكاسب والخسائر الإكوتورية مؤقتة بطبيعتها فإن ذلك يبرر استثناءها من الأرباح غير الموزعة.

٤٨ض أخيرا نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت إذا تم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكوتورية عند حدوثها أن تعرض بشكل منفصل في الأرباح غير الموزعة مبلغا مساويا لأصل أو مطلوب المنفعة المحددة، وهذا العرض يتطلب معيار إعداد التقارير المالية ١٧، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن هذا العرض لا تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأي بند آخر مهما كان حجمه أو ثقليه كبيرا، وأن المنشآت تستطيع توفير المعلومات إذا أرادت ذلك، وبناء على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم طلب هذا العرض.

٤٨أ حدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ مبلغ للفاصل الذي يمكن الاعتراف به كإصل (" سقف الأصل ") بمقدار القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة المنشأة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطة " وقد نظر مجلس معايير المحاسبة الدولي فيما إذا كان يجب الاعتراف بأثر هذا الحد خارج الربح أو للخسارة إذا كان هو السياسة المحاسبية للمكاسب والخسائر الإكوتورية أو معاملته كعنصر للعناصر الأخرى كتكلفة المنافع المحددة والاعتراف به في الربح أو الخسارة.

٤٨ب قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن أثر الحد مشابه لمكسب أو خسارة إكوتورية لأنه ينشأ من إعادة قياس المنافع المتوفرة للمنشأة من فائض في الخطة، وبناء على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت السياسة المحاسبية للمنشأة ستعترف بالمكاسب والخسائر الإكوتورية حينما تحدث خارج الربح أو للخسارة فإنه يجب كذلك الاعتراف بالحد خارج الربح أو للخسارة في بيان الدخل والمصرف للمعترف به.

٤٨ج دعم معظم المستجيبين هذا الاقتراح، وكانت الحجج المعارضة للإقتراح كما يلي:

(أ) إن التسوية الناجمة من سقف الأصل ليست ناجمة بالضرورة من المكاسب والخسائر الإكوتورية، ويجب عدم معاملتها بنفس الطريقة.

* يشمل الحد كذلك المكاسب والخسائر الإكوتورية غير المعترف بها وتكاليف الخدمة السابقة.

(ب) الاقتراح ليس متسقاً مع معيار إعداد التقارير المالية ١٧ الذي يوزع التغير في الفائض القابل للإسترداد على مختلف الأحداث، وبذلك على مكونات مختلفة لتكلفة المنافع المحددة.

٤٨د يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن التعديل من سقف الأصل ليس ناجماً بالضرورة من المكاسب والخسائر الإكتوارية، وسقف الأصل يفرض بشكل فعال أساس قياس للأصل الذي سيتم الإعتراف به (القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية) يختلف عن الأساس المستخدم لإشتقاق المكاسب والخسائر الإكتوارية والمكونات الأخرى لتكلفة المنفعة المحددة (القيمة العادلة لموجودات لحظة نقصا القيمة المتوقعة للوحدة الدائنة لإلتزامات الخطة)، وتتم التغيرات في الأصل المعترف به من التغيرات في القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية، ومن الممكن أن تنجم هذه التغيرات في لحداث من نفس النوع مثل الأحداث التي تنسب في المكاسب والخسائر الإكتوارية، على سبيل المثال للتغيرات في أسعار الفائدة أو إقتراضات بشأن طول العمر أو بسبب لحداث لا تنسب في مكاسب وخسائر إكتوارية، على سبيل المثال الأوصياء Trustees الذين يوافقون على إعادة أموال مقبل زيادة للمنافع أو قرار للإدارة بتقليص الخطة.

٤٨هـ نظراً لأن سقف الأصل يفرض أساس قياس مختلف للأصل الذي سيتم الإعتراف به فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعتقد أنه من الممكن تخصيص أثر سقف الأصل لأصغر تكلفة المنفعة المحددة على أساس عدا عن أساس تقديري، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رايه بأن التسوية الناجمة من الحد الأعلى للأصل يجب بناء على ذلك اعتبار أنها إعادة قياس ومماثلة للربح أو الخسارة الإكتوارية، وهذه المعالجة لها كذلك المنافع التالية: (أ) أنها بسيطة. (ب) تعطي معلومات شفافة لأن تكلفة وعد المنفعة المحددة (أي تكاليف الخدمة وتكلفة الفائدة) تبقى بدون أن تتأثر بتحويل الخطة.

تكلفة للخدمة السابقة (الفقرات ٩٦ - ١٠١ من المعيار)

٤٩ اشتملت مسودة العرض إي ٥٤ على معالجتين بديلتين لتكلفة الخدمة السابقة، وقد كان الأسلوب الأول مماثلاً للأسلوب المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١٩ لتقديم (الإطفاء للموظفين الحاليين والإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، وكان الأسلوب الثاني هو الإعتراف الفوري بكلفة تكلفة الخدمة السابقة.

٥٠ يورد أولئك الذين يدعون الأسلوب الأول الحجج التالية:

- (أ) تقوم المنشأة بإدخال أو تحسين منافع للموظفين للموظفين الحاليين من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية على شكل محل استبدال منخفض للموظفين وإنتاجية محسنة وطلبات منخفضة للزيادة في التعويضات التقاعدية وإمكانات محسنة لاجتذاب موظفين مؤهلين إضافيين؛
- (ب) بالرغم من أنه قد لا يكون من الممكن تحسين المنافع للموظفين الحاليين بدون تحسين المنافع للموظفين السابقين كذلك فإنه سيكون من غير العملي تقييم المنافع الاقتصادية الناجمة لمنشأة والفترة التي ستتدفق على مداها هذه المنافع للمنشأة؛ و
- (ج) إن الإعتراف الفوري أسلوب متطرف جداً، كما أنه سيكون له نتائج اجتماعية غير مرغوب بها لأنه سيمحق للشركات عن تحسين منافعها.

٥١ يورد أولئك الذين يؤيدون الإعراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة الحجج التالية:

- (أ) إن إطفاء تكلفة الخدمة السابقة لا يتفق مع النظرة إلى منافع الموظفين على أنها تبادل بين المنشأة وموظفيها عن الخدمات التي قدمت: تتعلق تكلفة الخدمة السابقة بالأحداث السابقة وتؤثر على الالتزام الحالي لصاحب العمل الناتج من الخدمة السابقة للموظفين، وبالرغم من أنه يمكن للمنشأة تحسين المنافع توقعاً لمنافع مستقبلية فإنه يوجد إلزام ويجب الإعراف به؛
- (ب) إن الإعراف المؤجل للالتزام يقلل من إمكانية المقارنة، والمنشأة التي تصن بأثر رجعي المنافع المتوقعة بالخدمة السابقة مستبغ عن إلتزامات أقل من المنشأة التي منحت منافع مماثلة في تاريخ أبكر، ومع ذلك كلاهما عليه إلتزامات متماثلة، كذلك وشجع الإعراف المؤجل المشاريع على زيادة التقاعد بدلاً من الرواتب؛
- (ج) لا تغطي تكلفة الخدمة السابقة المنشأة سيطرة على مورد وهكذا لا تلي تعريف "الإطار" للأصل، وبناء على ذلك ليس من المناسب تأجيل الإعراف بالمصروف؛ و
- (د) لا يحتمل وجود علاقة وثيقة بين للتكلفة - المقياس الوحيد المتوفر لأثر التعديل - وأية منافع ذات علاقة على شكل ولاء زائد.

٥٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم تم الإعراف بالخدمة السابقة للموظفين الحاليين كمصروف بشكل منتظم على مدى الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، وبالمثل بموجب الأسلوب الأول الولد في مسودة العرض إي ٥٤ كان سيتم إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، على أن مسودة العرض إي ٥٤ اقترحت كذلك أنه يجب أن تنتهي الفترة المنسوبة لتكلفة الخدمة الحالية عندما لا يعود حق الموظف بإستلام المنافع الهامة بموجب الخطة مشروطاً بمزيد من الخدمة، وقد شعر بعض المطبقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن هذين الحكمين غير متسقين.

٥٣ في ظل التعليقات التي تم استلامها توصل المجلس إلى أنه يجب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل للفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مكتسبة لأنه:

- (أ) عندما تصبح المنافع مكتسبة فإن من الواضح وجود إلزام يجب الإعراف به؛ و
- (ب) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة إعتباطي، وعقد تحديد كيفية تكوين هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد يتفق على كافة الأساليب الأخرى.

٥٤ يقول البعض أنه يجب استخدام أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة لأن استخدام معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الخدمة السابقة وليس للمكاسب والخسائر الإكتوارية قد يخلق فرصة توازن محاسبي، على أن غرض "الشريط" هو التعامل مع عدم الدقة الحتمية في قياس إلتزامات المنافع المحددة، وتتجم تكلفة الخدمة السابقة من قرار الإدارة وليس من عدم تأكيد متواصل في القياس، وتبعاً لذلك رفض المجلس أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة.

٥٥ رفض المجلس الإحتراحتات التالية:

- (أ) وجوب الإعراف بتكلفة الخدمة السابقة (كما هو بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم) على مدى فترة أقل حيث تزود تحديثات الخطة المنشأة بمنافع اقتصادية على مدى تلك الفترة القصيرة: على سبيل المثال عندما كان يتم إجراء تحديثات الخطة بشكل منتظم بين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه من الممكن الإعراف بالتكلفة الإضافية كمصروف أو دخل بشكل منتظم على مدى الفترة حتى التعديل التالي المتوقع في الخطة، ويعتقد المجلس أن الافتراضات الإكتوارية يجب أن تعطي مجالا لمثل هذه التعديلات المنتظمة في الخطة، وأن الفروقات التالية بين الزيادة المفترضة والزيادة الفعلية هي مكاسب أو خسائر إكتوارية، وليست تكلفة خدمة سابقة ؛
- (ب) يجب الإعراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى العمر المتبقي المتوقع للمشاركين إذا كان جميع أو معظم المشاركين غير عاملين، ويعتقد المجلس أنه ليس من الواضح أن تكلفة الخدمة السابقة ستؤدي إلى منافع اقتصادية للمنشأة على مدى تلك الفترة ؛ و
- (ج) حتى إذا تم الإعراف بشكل عام بتكلفة الخدمة السابقة على أساس متأخر فإنه يجب عدم الإعراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً (مثل منطوق جدي لمساواة أعمار التقاعد للرجال والنساء) لو من قرارات للأعضاء الذين لا يسيطرون أو تؤثر عليهم إدارة المنشأة، وقد قرر المجلس أن هذا التمييز أن يكون عملياً.

٥٦ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي أساس لقيام المنشأة بإطفاء رصيد تكلفة الخدمة السابقة الذي لم يتم الإعراف به، وقد وافق المجلس على أن أي أسلوب إطفاء هو اعتباطي وقرر طلب الإطفاء بطريقة للقسط ثابت، حيث أن ذلك هو أبسط أسلوب للتطبيق والفهم، ولزيادة إمكانية المقارنة قرر المجلس طلب أسلوب مفرد وعدم السماح بالأساليب بديلة مثل الأساليب التي تخصص:

(أ) مبلغاً متساوياً لتكلفة الخدمة السابقة لكل سنة متوقعة من خدمة الموظف؛ أو

(ب) تكلفة الخدمة السابقة لكل فترة بالتناوب مع إجمالي الرواتب المقدرة في تلك الفترة.

تؤكد الفقرة ٩٩ أن برنامج الإطفاء لم يتم تعديله للتغيرات اللاحقة في معدل العمر العامل المتبقي ما لم يكن هناك تقليص أو تسوية.

٥٧ خلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد تكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين بشكل مختلف عن المكاسب الإكتوارية، وهذا يعني أنه يمكن تمويل بعض تحسينات المنافع من المكاسب الإكتوارية التي لم يتم الإعراف بها بعد في البيانات المالية، ويقول البعض أن تكلفة الخدمة السابقة الناجمة يجب عدم الإعراف بها للأسباب التالية:

(أ) لا تلبى تكلفة التحسينات تعريف "الإطار" للمصروف، حيث لا يوجد تدفق مصادر أو تضروب لأي أصل تم الإعراف به في السابق في الميزانية العمومية؛ و

(ب) في بعض الحالات قد تكون تحسينات المنافع قد منحت فقط بسبب المكاسب الإكتوارية.

قرر المجلس طلب نفس المعاملة المحاسبية لكافة تكاليف الخدمة السابقة (أي الإعتراف على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعدلة مكتسبة) سواء كانت أو لم تكن ممولة من المكسب الإكتواري الذي تم الإعتراف به في الميزانية العمومية المنشأة.

٥٨ قال بعض المطلعين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن يكون الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية محدوداً إذا كان هنالك تكلفة خدمة سابقة غير مغطاة، وقد رفض للمجلس هذا الاقتراح لأنه يدخل مزيداً من التعقيد مقابل منفعة محدودة. يمنع مطلقون لآخرون الإعتراف بالمكاسب الإكتوارية المخصصة لتأمينات المنافع المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أنه إذا أدخل هذا التخصيص في الأحكام الرسمية (أو البناءة) للخطوة فإنه يجب إدخال تحسينات المنافع في الإقرارات الإكتوارية، وفي حالات أخرى لا توجد صلة كافية بين المكاسب الإكتوارية وتحسينات المنافع لتبرير معالجة استثنائية.

٥٩ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ التقديم معالجة الميزانية العمومية لتكلفة الخدمة السابقة، ويقول البعض أنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً كإضافة للإلتزام وكأصل (مصرف مدفوع مقدماً) على أساس أن الإعتراف المؤجل للإلتزام يعادل الإلتزام مقابل الأصل (تكلفة خدمة سابقة غير مغطاة) الذي لا يمكن استبداله لتسوية الإلتزام، على أن المجلس قرر أنه يجب أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين كإضافة إلى الإلتزام بشكل تدريجي على مدى فترة للأسباب التالية:

(أ) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة للمنشأة سيطرة على مورد وهكذا فهي لا تلي تعريف "الإطار" للأصل؛

(ب) قد يتسبب العرض المنفصل للإلتزام ومصرف مدفوع مقدماً في إرباك المستخدمين؛ و

(ج) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلتزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفرات فردية هو بالضرورة اعتباطي، وعند تحديد كيف يتكون هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد للأصل من كلفة الأساليب الأخرى.

٦٠ ظهر معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يعمل تعديلات الخطوة التي تخفض المنافع على أنها تكلفة خدمة سابقة سلبية (أي الإطفاء للموظفين الحاليين، الإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، على أن البعض يقول أن هذا ينجم عنه الإعتراف بالدخل المؤجل الذي يتعارض مع "الإطار"، كما يقولون أيضاً أنه يوجد هنالك فقط تمييز بين التعديلات التي يجب معالجتها بهذه الطريقة والتقليصات والتسويات، وكذلك اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ ما يلي:

(أ) تعديلات الخطوة هي:

(١) تقليص إذا كان التحديل يقلل منافع الخدمة المستقبلية؛ و

(٢) تسوية إذا كان التحديل يقلل منافع الخدمة السابقة؛ و

(ب) يجب الإعتراف بأي مكسب أو خسارة من التقليص أو للتسوية فوراً عندما يحدث التقليص أو للتسوية.

٦١ قال بعض المطلعين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب معالجة مثل هذه "التعديلات السالبة في الخطوة" على أنها تكلفة خدمة سابقة سلبية وذلك بالإعتراف بها على أنها دخل مؤجل وإطفائها في بيان الدخل على مدى الأعمار العاملة للموظفين المعنيين، وأساس هذا الرأي هو أن التعديلات "السالبة" تقلل من معنويات

الموظفين بنفس الطريقة التي ترفع بها التعديلات "الموجبة" المعنوية، كذلك تتجنب المعالجة المتسقة للمسائل التي قد تحدث إذا استطاعت المنشأة تحسين المنافع في فترة واحدة (والإعتراف بالمصروف الناتج على مدى فترة موسعة)، وبعد ذلك تخفيض المنافع (والإعتراف بالدخل الناتج فوراً)، وقد وافق المجلس على هذا الرأي، وبناء على ذلك يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كلا من تعديلات الخطة "الموجبة" و"السالبة" بنفس الطريقة.

٦٢ إن التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة السالبة والتقليصات هام إذا:

(أ) تم إطفاء مبلغ مادي من تكلفة للخدمة السابقة السالبة على مدى فترة طويلة (وهذا غير محتمل حيث أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة السالبة حتى الوقت الذي يتم فيه اكتساب هذه المنافع (المخفضة) المتعلقة بالخدمة السابقة)؛ أو

(ب) وجدت تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب إكتوارية غير معترف بها، وبالنسبة للتقليصات سيتم الإعتراف بها في الحال، بينما لن تتأثر مباشرة بتكلفة للخدمة السابقة السالبة.

يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن يكون للتمييز بين تكلفة للخدمة السابقة السالبة والتقليصات أي تأثير هام من الناحية العملية، وأن لية محولة للتعامل مع الحالات الإستثنائية سينجم عنه تعقيد زائد.

الإعتراف والقياس: الحد الأدنى للإلتزام الإضافي

٦٣ نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه أن يطلب من المنشأة الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي حيث:

(أ) الإلتزام الفوري لمنشأة إذا لوفت خطة في تاريخ الميزانية العمومية سيكون أكبر من القيمة الحالية للإلتزام التي كان سيحترف به خلافاً لذلك في الميزانية العمومية؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف المكتسبة تستحق للدفع في التاريخ الذي يترك فيه الموظف المنشأة، وتبعاً لذلك وبسبب أثر الخصم ستكون للقيمة الحالية للمنفعة المكتسبة أكبر إذا ترك الموظف مباشرة بعد تاريخ للميزانية العمومية مما لو أكمل الموظف للفترة المتوقعة للخدمة ؛ أو

(ج) للقيمة الحالية للمنافع المكتسبة تزيد عن المبلغ الإلتزام الذي كان سيتم خلافاً لذلك الإعتراف به في الميزانية العمومية، ومن الممكن أن يحدث هذا عندما يتم اكتساب نسبة كبيرة من المنافع بشكل كامل ولم تحترف المنشأة بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة.

٦٤ يتوقف أحد الأمثلة على مطلب إعتراف المنشأة بحد أدنى من المسؤولية الإضافية في المعيار الأمريكي ٨٧ "محاسبة أصحاب العمل للتقاعدات": الحد الأدنى من المسؤولية مبني على الرواتب الحالية ويستثنى أثر تأجيل تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية، وإذا زاد الحد الأدنى من المطلوب عن الإلتزام الذي تم قياسه على أساس لاراتب العادي المتوقع (مع إعتراف مؤجل لدخل مصروف معين) فإنه يتم الإعتراف بالفائض كاصل غير ملموس (لا يزيد عن مبلغ أي تكلفة لخدمة سابقة غير مطافاً، مع خصم أي فائض آخر مباشرة من حقوق الملكية)، وكحد أدنى من المطلوب الإضافي.

٦٥ يعتقد المجلس أن هذه القوائم الإضافية للإلتزام من المحتمل أن تسبب الارتباك ولا توفر المعلومات المناسبة، كما أنها تتعارض مع فرضية المنشأة المستمرة في "الإطار" وتعريفه للإلتزام، ولا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي، وبعض الظروف المعينة التي تمت مناقشتها في الفقرتين السابقتين قد تسبب في نشوء إلتزامات طارئة تتطلب الإصحاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية".

أصول الخطة (الفقرات ١٠٢ - ١٠٧ من المعيار)

٦٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد صراحة وجوب الإعتراف بالإلتزامات المنقاع المحددة كإلتزام بعد خصم أصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسوية الإلتزامات مباشرة (انظر الفقرة ٥٤ من المعيار)، وهذا أمر واسع الانتشار ومن المحتمل أنه ممارسة عالمية، ويعتقد المجلس أن أصول الخطة تخفض (ولكنها لا تطفى) الإلتزام المنشأة وينجم عنها صافي إلتزام مفرد، وبالرغم من أن عرض صافي الإلتزام هذا ك مبلغ مفرد في الميزانية العمومية يختلف في مفهومه عن التقاوس بين الأصول والإلتزامات المنفصلة فقد قرر المجلس عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ أن تعريف أصول الخطة يجب أن يكون متوافقاً مع مقياس التقاوس في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصحاح والعرض"، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن الأصل المالي والإلتزام المالي يجب إجراء تقاوس بينهما والإبلاغ عن صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:

- (أ) يكون للمنشأة حق قابل للفرض قانونياً لإجراء تقاوس للمبلغ المعترف به؛ و
- (ب) تنوي المنشأة إجراء التسوية على أساس الصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الإلتزام في نفس الوقت.

٦٧ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) أصول الخطة أنها أصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل للصادرة عن المنشأة المقدمة للتقارير) تحتفظ بها الوحدة (صندوق) وتحقق كافة الشروط التالية:

- (أ) الوحدة منفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير؛
- (ب) يتم استخدام الأصول فقط لتسوية إلتزامات منافع الموظفين، وهي ليست متوفرة لدائتي المنشأة، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة (أو يمكن إعلانها إلى المنشأة فقط إذا كانت الأصول الباقية للصندوق كافية لتلبية إلتزامات الخطة)؛ و
- (ج) إلى المدى الذي توجد فيه أصول كافية في الصندوق لا يكون للمنشأة إلتزام قانوني أو بناء لدفع منافع للموظفين مباشرة.

٦٧ عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ نظر المجلس فيما إذا كان تعريف أصول الخطة يجب أن يشمل شرطاً رابعاً: عدم سيطرة المنشأة على الصندوق، وتوصل المجلس إلى أن السيطرة ليست مناسبة لتحديد ما إذا كانت الأصول في صندوق تخفض من إلتزام المنشأة.

* في عام ٢٠٠٥ عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية إسم المعيار ٣٢ إلى "الأدوات المالية : العرض".

٦٨ استجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة لاستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة من المنشأة المقدمة للتقارير، وإذا لم يتم إجراء ذلك يمكن أن تخفض المنشأة التزاماتها وزيادة حقوق الملكية فيه بإصدار أدوات حقوق ملكية غير قابلة للتحويل لخطة مناقع محددة.

أصول الخطة - التعريف المعدل المعتمد في عام ٢٠٠٠

٦٨ في عام ١٩٩٩ بدأ المجلس في مشروع محدود النطاق للنظر في محاسبة الأصول التي يحتفظ بها صندوق يفي بالجزئين (أ)، (ب) من التعريف للورد في الفقرة ٦٧ أعلاه، ولكن لا يفي بالشرط (ج) لأن المشروع يحتفظ بالالتزام قانوني أو بناء لدفع المنافع مباشرة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) الأصول التي تحتفظ بها هذه الصناديق.

٦٨ ب نظر المجلس في أسلوبين رئيسيين لهذه الصناديق :

- (أ) أسلوب "الصافي" - تعترف المنشأة بكامل التزامها كمطلوب بعد خصم للقيمة العادلة للأصول التي يحتفظ بها الصندوق ؛ و
- (ب) أسلوب "إجمالي" - تعترف المنشأة بكامل التزامها كمطلوب، ويعترف بحقه في تعويض من الصندوق كاصل منفصل.

٦٨ ج قدم مؤيدا لأسلوب "الصافي": واحد أو أكثر من الحجج التالية:

- (أ) إن العرض الإجمالي سيكون مضللا للأسباب التالية:
 - (١) حيث يتم تلبية الشرطين أ، ب في التعريف في الفقرة ٦٧ أعلاه لا تسيطر المنشأة على الأصول التي يحتفظ بها الصندوق؛ و
 - (٢) حتى ولو لحفظت المنشأة بالالتزام قانوني لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة فإن هذا الالتزام للقانوني هو أمر متعلق بالشكل لا بالجوهر.

(ب) إن العرض الإجمالي سيكون تغييرا غير ضروري عن الممارسة الحالية التي تسمح بشكل عام بعرض صافي، وسيخلل تعقيدا زائدا في المعيار وللمنفعة المحدودة للمستخدمين إذا أخذنا في الاعتبار أن الفقرة ١٢٠ (ج) تتطلب الإفصاح عن المبالغ الإجمالية ؛

(ج) قد يؤدي أسلوب إجمالي إلى صعوبات في القياس بسبب التفاعل مع الشريط البالغ ١٠% للالتزام.

(١) إحدى الإمكانيات هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، مع الاعتراف في الحال بكافة التغيرات في القيمة العادلة، وقد يبدو هذا غير متسق مع معاملة أصول الخطة لأن التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة هي أحد أجزاء المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يطبق عليها الشريط بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، وبكلمات أخرى يحرم هذا الأسلوب المشاريع من فرصة لتقلص بين مكاسب وخسائر الأصول ومكاسب وخسائر الالتزامات.

(٢) الإمكانية الثانية هي تأجيل التغيرات في القيمة العادلة للأصول إلى المدى الذي توجد فيه مكاسب وخسائر إكتوارية غير معترف بها من الالتزامات، على أن المبلغ المسجل للأصول أن يكون له عندئذ معنى قابلا للوصف، ومن المحتمل أن يتطلب ذلك أيضا قواعد معقدة واعتباطية لمطابقة مكاسب وخسائر الأصول مع مكاسب وخسائر الالتزام.

(٣) الإمكانية الثالثة هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، ولكن جميع التغييرات في القيمة العادلة مع المكاسب والخسائر الإكتوارية للإلتزام، ويكلمت أخرى ستم معاملة الأصول بنس الطريقة كأصول للخطأ، فيما عدا أن عرض الميزانية العمومية سيكون على أساس الإجمالي وليس الصافي، على أن هذا يعني أن التغييرات في القيمة العادلة للأصول من الممكن أن تؤثر على قياس الإلتزام؛ و

(د) من المحتمل أن ينظر إلى أسلوب الصافي أنه مماثل لمعالجة الإلتزامات الجماعية والفردية بموجب الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولية ٣٧، وتعتبر المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل أن يكون له تكلف صائر للموارد التي تتضمن المنافع الاقتصادية، ويتم معالجة الجزء من الإلتزام الذي يتوقع تلبيةه من قبل أطراف أخرى كإلتزام طارئ.

٦٨ أوصى مؤيدا أسلوب الإجمالي بهذا الأسلوب لسبب واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) تعطي الفقرة ٦٦ أعلاه تفسيراً لعرض إلتزامات منافع محددة مطروحة منها أصول للخطأ، ويركز التفسير على ما إذا كانت التفاضل مناسباً، ويركز الجزء (ج) من تعريف عام ١٩٩٨ على التفاضل، وهذا يوحي أن الأصول التي تليها الجزئين أ، ب من التعريف ولكن لا تليها الجزء ج من التعريف يجب معالجتها بنس الطريقة كأصول للخطأ لأغراض الإعراف والقياس، ولكن يجب بيانها كإجمالي في صذر الميزانية العمومية بدون تفاضل؛

(ب) إذا سمح بالتفاضل عندما يتم تلبية للشروط (ج) فإن هذا سيبدو كعامل للسماح بالعرض الصافي "لمسد إبطال جوهري" (in-substance defeasance) وبحالات أخرى مشابهة يسير فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ صراحة إلى أن التفاضل غير مناسب، وقد فض المجلس "مسد الإبطال الجوهري" للأكوات المالية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التطبيقات الإرشادية فقرة ٥٩) ولا يوجد سبب واضح للسماح به في محاسبة خطط المنافع المحددة، وفي هذه الحالات تحفظ المنشأة بالإلتزام يجب الإعراف به كإلتزام، وحق المنشأة في التعويض من الخطأ هو مصدر المنافع الاقتصادية التي يجب الإعراف بها كأصل، ويسمح التفاضل إذا تم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٤٣-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢؛

(ج) قرر المجلس في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ طلب عرض إجمالي للتعويضات المتعلقة بالمخصصات بالرغم من أن ذلك لم يكن ممارسة عامة، ولا يوجد سبب لطلب معالجة مختلفة لمنافع الموظفين؛

(د) بالرغم من أن البعض يعتقد أن أسلوب "الإجمالي" يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول التي هي ليست تحت سيطرته فإن الآخرين يعتقدون أن هذا الرأي ليس صحيحاً، ويتطلب أسلوب الإجمالي أن تعترف المنشأة بأصل يمثل حقه في استلام التعويض من الصندوق الذي يحتفظ بهذه الأصول، وهو لا يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول الضمنية للصندوق؛

(هـ) في الخطة التي فيها تلبي أصول الخطة للتعريف المعتمد في عام ١٩٩٨ المطالبة الأولى للموظفين تكون ضد الصندوق- وليس لديهم مطالبة ضد المنشأة إذا كانت هناك أصول كافية في الصندوق، وفي رأي البعض حقيقة وجوب أن تكون مطالبة الموظفين الأولى ضد الصندوق هي أكثر من مجرد فرق في الشكل - فهي تغير جوهر الالتزام؛ و

(و) من الممكن اعتبار خطط المنافع المحددة بموجب للتفسير رقم ١٢ "توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص" أنها وحدات ذات غرض خاص تسيطر عليها المنشأة ويجب عليه توحيدها، وحيث أن مقياس النقص في معيار المحاسبة الدولية ١٩ يتفق مع معايير المقاصة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى فإنه من غير المهم نسبياً ما إذا كانت خطة التقاعد يتم توحيدها في الحالات التي يتأهل فيها الالتزام وأصول الخطة للنقص، وإذا تم عرض الأصول كتنزيل من التزامات المنافع ذات العلاقة في الحالات التي يتم فيها تحقيق الشرط (ج) فإنه قد يصبح من المهمة تقييم ما إذا كان يجب على المنشأة توحيد الخطة.

٦٨٨ يجادل البعض أنه يجب السماح بأسلوب "الصافي" عندما تحتفظ المنشأة بالالتزام لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة، ولكن من غير المحتمل اعتبار أن يكون للالتزام أي تأثير جوهري من الناحية العملية، وقد توصل للمجلس إلى أنه إن كان يكون من العملي وضع إرشادات من هذا النوع لإبتم تطبيقها بأسلوب منسق.

٦٨٩ نظر المجلس كذلك في إمكانية تبني "العرض المرتبط" (Linked presentation) الذي يتطلبه معيار تقديم التقارير المالية لبريطاني رقم ٥ "الإبلاغ عن جوهر العمليات" لتمويل بدون حق الرجوع، وبموجب معيار تقديم التقارير المالية رقم ٥ تعرض الميزانية العمومية كلا من إجمالي مبلغ الأصل، وكتنزيل مباشر الدين بدون حق الرجوع، وقد قلل مؤيدو هذا الأسلوب أن تصوير الصلة الوثيقة بين الأصول والالتزامات ذات العلاقة بدون التنزل عن المتطلبات العامة للمقاصة، ويجادل معارضوا العرض المرتبط أنه يخلق نوعاً من عرض الميزانية العمومية لم تستخدمه لجنة معايير المحاسبة الدولية في السابق وقد يسبب الارتباك، وقرر المجلس عدم استخدام العرض المرتبط.

٦٩٠ توصل للمجلس إلى أن عرض "الصافي" مبرر حيث توجد قيود (بما في ذلك القيود التي تنطبق على إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير) على استخدام الأصول بحيث يمكن استخدام الأصول فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وتبعاً لذلك قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة الواردة في الفقرة ٦٧ أعلاه وذلك من خلال:

(أ) للتأكيد على أنه يجب أن لا تتوفر لدينا المنشأة إمكانية الوصول إلى الأصول التي يحتفظ بها الصندوق حتى في حالة إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير؛ و

(ب) حذف الشرط (ج) بحيث لا يمنع وجود التزام قانوني أو بناء لدفع منافع الموظفين مباشرة دون عرض "الصافي"، وتعديل الشرط (ب) للسماح بشكل صريح للصندوق بتعويض المنشأة عن دفع منع منافع الموظفين طويلة الأجل.

٦٨٩ ح عندما تحتفظ المنشأة بالالتزام مباشر للموظفين يعترف المجلس أن عرض الصافي لا يتسق مع متطلبات عدم الإعتراف للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولية ٣٩ ومع متطلبات النقص في معيار

المحاسبة الدولي ٣٢، على أنه في رأي المجلس تخلق القيود على استخدام الأصول صلة قوية بشكل كاف مع التزامات منافع الموظفين بحيث أن عرض الصافي مناسب لكثير من العرض الإجمالي حتى ولو احتفظت المنشأة بالترام مباشر للموظفين.

٦٨م يعتقد المجلس أن هذه القيود فريدة بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولا تقصد السماح لعرض الصافي هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم يتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتبعاً لذلك يشير الشرط (أ) في التعريف الجديد لسبب وجود الصندوق، ويعتقد المجلس أن قيوداً اعتباطياً من هذا النوع هو الطريقة العملية الوحيدة للسماح باستثناء عملي لمقاييس المقاصلة العامة للجنة معايير المحاسبة الدولية بدون السماح بتوسعة غير مقبولة لهذا الاستثناء لحالات أخرى.

٦٨ي في بعض الخطط الموجودة في بعض البلدان بحق للمنشأة استلام تعويضات منافع الموظفين من صندوق منفصل، إلا أن الصندوق يستطيع تأخير استلام التعويض حسب تقديره أو المطالبة بأقل من التعويض الكامل، ويقول البعض أن عنصر التقدير هذا يضعف الصلة بين المنافع والتعويض إلى حد كبير بحيث أن عرض الصافي ليس مبرراً، وهم يعتقدون أن تعريف أصول الخطة يجب أن يستثني الأصول التي تحتفظ بها مثل هذه الصناديق وأنه يجب استخدام لمصوب الإجمالي في مثل هذه الحالات، وتوصل المجلس إلى أن الصلة بين المنافع والتعويض قوية بشكل كاف في مثل هذه الحالات بحيث أن، أسلوب الصافي لا زال مناسباً.

٦٨ك ثم وضع اقتراح المجلس لتوسعة تعريف أصول الخطة في مسودة العرض إي ٦٧ أصول خطة للتقاعد* التي نشرت في يوليو ٢٠٠٠، وقد دعمت الأغلبية العظمى للمصوتين لمسودة العرض إي ٦٧ هذا الاقتراح.

٦٨ل اقترح عدد من المصوتين لمسودة العرض إي ٦٧ توسعة أخرى للتعريف ليشمل بوالص تأمين معينة لها تأثير اقتصادي مماثل على الصناديق التي تتأهل أصولها كأصول للخطة بموجب التعريف المعدل المقترح في مسودة العرض إي ٦٧، وتبعاً لذلك قرر المجلس توسعة تعريف أصول الخطة ليشمل بوالص تأمين معينة مؤهلة) تبني نفس الشروط مثل أصول الخطة الأخرى، وقد تم تنفيذ هذه القرارات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ للمعدل والذي اعتمدته المجلس في أكتوبر ٢٠٠٠.

أصول الخطة: القياس

٦٩ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ التقديم أنه يتم تقييم أصول الخطة بالقيمة العادلة إلا أنه لم يعرف للقيمة العادلة، على أن معايير محاسبة دولية أخرى تعرف القيمة العادلة أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابله أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية صرفة"، وقد يعني هذا ضمناً أنه لا يتم إجراء خصم للتكاليف المقدرة اللازمة لبيع الأصل (بكلمات أخرى هذه هي قيمة متوسطة للسوق بدون تعديل لتكاليف المعاملة)، على أن البعض يقول أنه يجب على الخطة في النهاية التصرف في الأصول لدفع المنافع، وبناء على ذلك توصل المجلس في مسودة العرض إي ٥٤ إلى أنه يجب قياس أصول الخطة بقيمة السوق، وقد تم تعريف قيمة السوق كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٥ "محاسبة الإستثمارات"*) أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في سوق نشط.

* تم استبدال المعيار ٣٩ "الأدوات المالية: الإقران والقياس" والمعيار ٤٠ "الإستثمارات العقارية".

٧٠ شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن اقتراح قياس أصول الخطة بقيمة السوق لن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال"، ومع قياس الأصول المالية كما هو مقترح في ورقة النقاش "محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية" التي نشرتها للجنة التوجيهية للأدوات المالية التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولي في مارس ١٩٩٧، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة.

٧١ يقول البعض أن الاهتمام بالتقلب في الربح في التقارير يجب موجهته بالسماح للمشاريع أو الطلب منها قياس أصول الخطة بقيمة ذات علاقة بالسوق تعكس التغيرات في القيمة العادلة على مدى فترة اعتباطية مثل خمس سنوات، ويعتقد المجلس أن استخدام قيم ذات علاقة بالسوق سيضيف تعقيداً مفرطاً وغير ضروري وأن نمج أسلوب "النطاق" مع المكسب والخسائر الإكتوارية مع إعتراف مؤجل خارج "النطاق" كلف للتعامل مع الإهتمامات حول التقلب.

٧٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه عندما كان يتم قياس القيم العادلة بخصم التكتفلات النقدية المستقبلية كان معدل العائد يعكس متوسط معدل إجمالي للدخل (الفائدة وأرباح الأسهم والزيادة في القيمة) الذي يتوقع الحصول عليه من أصول الخطة أثناء الفترة الزمنية حتى يتم دفع المنافع، ولم يكن واضحاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يسمح بحرية الإختيار بين قيم السوق والتكتفلات النقدية المخصصة، أو ما إذا كان من الممكن استخدام التكتفلات النقدية المخصصة فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية، وقد قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بأساليب مثل خصم التكتفلات النقدية المستقبلية فقط عندما لا تتوفر للقيمة السوقية.

٧٣ يعتقد البعض أنه يجب قياس أصول الخطة على الأساس التالي الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٢٥ "محاسبة الاستثمارات":

(أ) يتم تسجيل الاستثمارات طويلة الأجل في الميزانية العمومية إما بالتكلفة أو بالمبالغ المعدل تقييمها أو في حالة الأسهم بالتكلفة أو القيمة السوقية محددة على أساس محفظة أيهما أقل، ويتم تخفيض المبالغ المسجل للإستثمار طويل الأجل للإعتراف بإنخفاض عدا عن كونه مؤقتاً في قيمة الإستثمار؛ و

(ب) يتم تسجيل الاستثمارات الحالية في الميزانية العمومية إما بالقيمة السوقية أو بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.

رفض المجلس هذا الأساس لأنه لا يتفق مع الأساس المستخدم لقياس الإلتزامات ذات العلاقة.

٧٤ قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك أساس مختلف لقياس الاستثمارات التي لها قيمة استرداد ثابتة تماثل لإلتزامات الخطة أو أجزاء محددة منها، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد" أن يتم قياس هذه الإستثمارات على أساس تكلفة مطافاة.

٧٥ استجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس أن كلفة التكاليف الإدارية للخطة (وليس مجرد التكاليف الإدارية للإستثمار كما هو مقترح في مسودة العرض أي ٥٤) يجب طرحها عند تحديد العائد على أصول الخطة.

* تم سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ واستبدله بمعايير لدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال".

* تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" في عام ٢٠٠٤.

التعويضات (الفقرات ١٠٤ أ - ١٠٤ د من المعيار)

١٧٥ تبين الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن المنشأة تعترف بحقوقها بموجب بوليصة تأمين كإصل إذا كتبت المنشأة نفسها تحمل البوليصة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (معدل في عام ١٩٩٨) قياس بوالص التأمين هذه، ومن الممكن اعتبار حقوق المنشأة بموجب بوليصة التأمين أنها أصل مالي، على أن زيادة الحقوق والواجبات تحت عقود التأمين مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الإعراف والقياس"، كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينطبق على أصول-إلتزاماتها "الحقوق والواجبات بموجب حفظ منافع الموظفين" وتناقض الفقرات ٣٩-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنقح للمؤمن عليها عند التفرقة بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحددة، إلا أن هذه المناقشة لا تتناول القياس.

٧٥ب عند مراجعة تعريف أصول للخطئة (انظر الفقرات ٦٨ أ - م أعلاه) قرر المجلس مراجعة معالجة بوالص التأمين التي تحصلها المنشأة من أجل تمويل منافع الموظفين، وحتى بموجب للتعريف المعدل الذي تم تبنيه في عام ٢٠٠٠ فإن حقوق المنشأة بموجب بوليصة تأمين ليست بوليصة تأمين مؤهلة (كما هي معرفة في تعديل عام ٢٠٠٠ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩) هي ليست أصول خطئة.

٧٥ج في عام ٢٠٠٠ قرر المجلس تقديم متطلبات الإعراف والقياس للتعويضات بموجب بوالص التأمين هذه (انظر الفقرات ١٠٤ أ-د)، وقد بنى المجلس هذه المتطلبات على معالجة التعويضات بموجب الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، وبشكل خاص يتطلب للمعيار أن تعترف المنشأة بحق تعويض منافع ما بعد التوظيف كأصل منفصل وليس كتزويل من الإلتزامات ذات العلاقة، وفي كلفة للولحي الأخرى (على سبيل المثال استخدام "النطاق") يتطلب المعيار أن تعالج المنشأة حقوق التعويض هذه بنفس الطريقة كأصول خطئة، وهذا للمتطلب يعكس الصلة الوثيقة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

٧٥د تبين الفقرات ١٠٤ أنه حيث تشمل أصول للخطئة بوالص تأمين تماثل بالضبط مبلغ وتوقيت بعض أو كامل المنافع المستحقة بموجب للخطئة فإن حقوق الخطئة بموجب بوالص التأمين هذه يتم قياسها بنفس المبلغ مثل الإلتزامات ذات العلاقة، وتوسع الفقرة ١٠٤ د هذا الإستنتاج ليشمل بوالص التأمين التي هي أصول للمنشأة نفسها.

٨٧٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن المبلغ المخصص، والفقرة ١٠٤ د من المعيار لا تحتوي على مثل هذا القيد لأن حد الأصل في الفقرة ٥٨ ينطبق لمنع الإعراف بأصل يزيد عن المنافع الاقتصادية المتوفرة.

حدود الإعراف بأي أصل (الفقرات ٥٨-٦٠ من المعيار)

٧٦ في حالات معينة تتطلب الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ للجديد أن تعترف المنشأة بأصل، وقد اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن لا يزيد مبلغ الأصل المعترف به عن إجمالي القيم العادلة لما يلي:

(أ) أية مبالغ مستردة من الخطئة؛ و

(ب) أي تخفيض متوقع في المساهمات المستقبلية الناجمة عن التفتش.

عند اعتماد مسودة العرض إي ٥٤ تبني المجلس لراي بأن المنشأة يجب أن لا تحترف بأصل بمبلغ يزيد عن القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية التي يتوقع تدفقها إلى المنشأة من ذلك الأصل، وهذا للراي يتفق مع اقتراح المجلس أنه يجب عدم تسجيل الأصول بكثير من مبالغها القابلة للإسترداد (انظر مسودة للعرض إي ٥٥ - انخفاض قيمة الأصول)، ولم يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم مثل هذا القيد.

٧٧ عند مراجعة الردود على مسودة العرض إي ٥٤ توصل للمجلس إلى أن حد الإعتراف بأصل يجب أن لا يلغي معالجات الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة من أجل عدم إبطال غرض هذه المعالجات، وتبعاً لذلك من المحتمل أن ينطبق الحد فقط حيث:

(أ) اختارت المنشأة الخيار الإعتقالي للإعتراف بأثر تبني معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات ولكن يمول الإلتزام بشكل أسرع؛ أو

(ب) الخطة ناضجة جداً ولها فائض كبير جداً، ولكنه أكبر مما يكفي لإلغاء كافة المساهمات المستقبلية ولا يمكن إعادته إلى المنشأة.

٧٨ قال بعض المعلقين أن الحد في مسودة العرض إي ٥٤ لم يكن منطقياً لأنه يتطلب أن تقوم المنشأة بإجراء توقعات شخصية جداً للإستردادات أو التخفيضات المتوقعة في المساهمات، واستجابة لهذه التعليقات وافق للمجلس أن الحد يجب أن لا يعكس الإستردادات المتوفرة أو التخفيضات في المساهمات.

تعديل سقف الأصل - الذي تم تبنيه عام ٢٠٠٢

١٧٨ في نيسان عام ٢٠٠٢، وافق المجلس على تعديل حد الإعتراف بالأصل (سقف الأصل) في الفقرة ٥٨ من المعيار. كان هدف التعديل هو منع الإعتراف بالأرباح (الخسائر) لها فقط نتيجة الإعتراف للموكل بتكلفة الخدمة السابقة الموجلة و الأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٧٨ ب إن سقف الأصل محدد في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، الذي يتطلب قياس سقف منفعة محدد عند ما يلي، أيهما أقل:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) مجموع كل من:

(١) أي صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة.

(٢) القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة بشكل مستردات من الخطة أو خصومات في المساهمات المستقبلية في الخطة.

٧٨ ج تنشأ المشكلة عندما تؤول المنشأة الإعتراف بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة في تحديد المبلغ الوارد في الفقرة ٥٤، في حين يُطلب منها قياس أصل المنفعة المحدد عند صافي المجموع الوارد في الفقرة ٥٨ (ب). ويمكن أن تؤدي الفقرة ٥٨ (ب) (١) إلى اعتراف المنشأة بزيادة في الأصل بسبب الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة في الفترة. هذا ويتم الإبلاغ عن الزيادة في الأصل كربح في الدخل. ويشتمل الملحق (ج) على أمثلة توضح هذا الموضوع.

٧٨ د وافق المجلس على اعتبار الإعراف بالأرباح (الخسائر) التي تكثف من تكلفة الخدمة السابقة والخسائر (الأرباح) الإكتوارية غير مُبين بشكل صحيح. كما يرى المجلس أن هذا الموضوع يوضح بأن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ يمكن أن يؤدي إلى نشوء مشاكل خطيرة. وينوي المجلس إجراء مراجعة شاملة للجوانب المثيرة للقلق في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، بما في ذلك تفاعل سقف الأصل والخيارات لتأجيل الإعراف بخسائر وأرباح محددة. وفي الوقت نفسه، يعتبر المجلس إنه بمثابة خطوة تحسينية إجراء تعديل محدود لمنع تقاطعها الذي يؤدي إلى نشوء بيلفات غير صحيحة للأحداث.

٧٨ هـ لذلك تنص الفقرة ٥٨ (أ) على منع الإعراف بالأرباح (أو الخسائر) نتيجة فقط للإعراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة أو الأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٧٨ و اقترح بعض أعضاء المجلس والمجيبون على مسودة عرض هذا التعديل أن يتم التعامل مع هذه القضية عن طريق إلغاء الفقرة ٥٨ (ب) (١). وتعتبر الفقرة ٥٨ (ب) (١) عنصر سقف الأصل الذي يؤدي إلى نشوء المشكلة: تتم إضافة الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى المبلغ الذي يمكن الإعراف به كامل. غير أن شطب الفقرة ٥٨ (ب) (١) يلغي بفعالية خيار تأجيل الإعراف بالخسائر الإكتوارية لجميع المنشآت التي تملك أصل منفعة محدد، إن إلغاء هذا الخيار يمكن أن يكون له تدولات واسعة النطاق لمنهج الإعراف المؤجل الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ الذي يمكن الأخذ به بشكل كامل فقط في سياق المراجعة الشاملة المشار إليها أعلاه.

الإستقطاعات والتسويات (الفقرات ١٠٩-١١٥ من المعيار)

٧٩ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ للتدبير كان يتم الإعراف بمكاسب التقليل والتسوية عندما يتحقق التقليل أو التسوية، ولكن كان يتم الإعراف بالخسائر عندما كان من المحتمل أن التقليل أو التسوية ستحدث، وقد توصل المجلس إلى أن نية الإدارة تقلل أو تسوية خطة منافع محددة ليس أساساً كافياً للإعراف بخسارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب الإعراف بخسائر التقليل أو التسوية، وكذلك المكاسب، عندما يحدث التقليل أو التسوية، وقد تم موافقة الإرشاد الخاص بالإعراف بالتقليصات والتسويات مع الاقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩- لمخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة*.

٨٠ بموجب بعض المعايير الوطنية:

(أ) يشمل المكسب أو الخسارة من التقليل أية تكلفة غير محفلة لخدمة سابقة (على أساس أن التقليل يظل الأثر التحفيزي المتوقع لتحسين المنفعة)، ولكنه يستثني المكسب أو الخسارة الإكتوارية التي لم يتم الإعراف بها (على أساس أن المنشأة لا تزال معرضة للمخاطرة الإكتوارية)؛ و

(ب) يشمل المكسب أو الخسارة من التسوية أية مكسب أو خسائر إكتوارية غير معترف بها (على أساس أن المنشأة لم تعد معرضة للمخاطرة الإكتوارية) ولكنه يستثني تكلفة الخدمة السابقة غير للمفأة (على أساس أن الأثر التحفيزي المتوقع سابقاً لتحسين المنفعة لا زال موجوداً).

يعتبر المجلس أن هذا الأسلوب له ميزة من ناحية مفهومه ولكنه يؤدي إلى تعقيد كبير، ويتطلب معيار للمحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن المكسب أو الخسارة من التقليل أو التسوية يجب أن يشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الإعتراف بها، وهذا يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم.

العرض والإفصاح (الفقرات ١١٦ - ١٢٥ من المعيار)

٨١ قرر المجلس عدم تحديد ما إذا كان يجب أن تفرق المنشأة بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة من الأصول والالتزامات للنتيجة من منافع ما بعد التوظيف، لأن هذا التمييز قد يكون في بعض الأحيان اعتباطياً.

٨٢ إن المعلومات الخاصة بخطط المنافع المحددة هامة بشكل خاص بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية لأن المعلومات الأخرى التي تنشرها المنشأة لن تتيح للمستخدمين تقدير طبيعة ومدى الالتزامات المنافع المحددة وتقدير المخاطر المرتبطة بهذه الالتزامات، ومتطلبات الإفصاح مبنية على المبادئ التالية:

(أ) أهم المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين هي المعلومات الخاصة بعدم التأكد المرتبط بقياسات الالتزامات وتكاليف منافع الموظفين وللخاصة بالنتائج المحتملة لعدم التأكد هذا بالنسبة للتدفقات النقدية للمستقبلية؛

(ب) كثيراً ما تكون ترتيبات منافع الموظفين معقدة، وهذا يجعل من الضروري بشكل خاص أن تكون الإفصاحات هامة وموجزة ومناسبة؛

(ج) بناء على النطاق الواسع للأراء حول معالجة المكاسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة يجب أن تلقي الإفصاحات الضوء على أثرها على بيان الدخل ولز ألية مكاسب وخسائر إكتوارية لم يتم الإعتراف بها وتكلفة الخدمة السابقة غير المطفاة على الميزانية العمومية؛ و

(د) يجب أن تزيد المنافع المشتقة من المعلومات تكلفة توفيرها.

٨٣ وافق المجلس على التغييرات التالية في متطلبات الإفصاح المقترحة في مسودة العرض إي ٥٤:

(أ) يجب أن يكون وصف خطة المنافع المحددة فقط وصفا عاما من نوع الخطة، مثال ذلك يجب تمييز خطة راتب التقاعد المقطوع عن خطط الرواتب النهائية وعن الخطط الطيبة لما بعد التوظيف، ولا يطلب مزيد من التفاصيل؛

(ب) يجب أن تفصح المنشأة عن المبالغ إن وجدت المشمولة في القيمة العادلة لأصول الخطة، ليس فقط لكل فئة من الأدوات المالية للمنشأة المقدمة للتقارير ولكن أيضاً لأي ممتلكات تشغيلها المنشأة، أو خلافاً لذلك تستخدمها المنشأة؛

(ج) يجب أن تفصح المنشأة ليس فقط عن العائد المتوقع على أصول الخطة، بل كذلك عن العائد الفعلي على أصول الخطة؛

(د) يجب أن تفصح المنشأة عن مطابقة الحركات في صافي إنترالم (أو الأصل) المعترف به في ميزانيته العمومية؛ و

(هـ) يجب أن توضح المنشأة عن أي مبلغ لم يتم الإعتراف به كاصل بسبب الحد الجديد في الفترة ٥٨ ب من المعيار.

٨٤ شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤، خلاصة المعدين، أن الإفصاحات كانت مفرطة، وأحد الاهتمامات التي عبر عنها العديد من المستجيبين كانت التجميع: كيف يجب على المنشأة تجميع المعلومات حول العديد من الخطط المختلفة بطريقة موجزة وذات معنى وقابلة من ناحية التكلفة ؟ الإفصاحان الذان بدا أنهما يتسببان في اهتمام خاص كانا تحليل المصروف الكلي في بيان الدخل والافتراضات الإكثارية، وبشكل خاص شعر عدد من المعلقين أن متطلب الإفصاح عن المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب سوف تسبب في صعوبات مع الموظفين، على أن المجلس توصل إلى أن كافة الإفصاحات كانت ضرورية.

٨٥ نظر المجلس فيما إذا كان من الممكن استثناء المشاريع الأصغر أو التي هي ليست علمة من أي من متطلبات الإفصاح، على أن المجلس توصل إلى أن هذه الاستثناءات إما ستمنع الإفصاح عن المعلومات الضرورية أو تسهل القبول لتخفيض تكلفة الإفصاحات.

الإفصاحات: التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٨٥ من مراجعة المعايير المحاسبية الوطنية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاحات التالية التي يقترح إضافتها لمعيار المحاسبة الدولي ١٩:

(أ) مطابقات تبين التغيرات في موجودات الخطة والالتزامات المنافع المحددة، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه المطابقات تعطي معلومات أوضح عن الخطة، وخلافاً للمطابقة المطلوبة سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ التي بينت التغيرات في صفاتي للمطلوبات أو الأصل المعترف به تشمل المطابقات الجديدة مبالغ تم تأجيل الإعتراف بها، وقد تم إلغاء المطابقة التي كانت مطلوبة سابقاً.

(ب) معلومات حول أصول الخطة. إعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هناك حاجة لمزيد من المعلومات حول أصول الخطة لأنه بدون هذه المعلومات لا يستطيع المستخدمون تقييم مستوى المخاطرة الذاتية للخطة، وقد اقترحت مسودة العرض ما يلي:

(١) الإفصاح عن النسبة المئوية التي تشكلها الفئات الرئيسية للأصول التي تمتلكها الخطة من إجمالي القيمة العادلة لموجودات الخطة؛

(٢) الإفصاح عن معدل العائد المتوقع لكل فئة من الأصول؛ و

(٣) وصف سردي للأصول المستخدم لتحديد معدل العائد الكلي المتوقع على الأصول.

(ج) معلومات حول حساسية خطط المنافع المحددة للتغيرات في معدلات اتجاه التكلفة الطبية، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك ضروري لأن من الصعب تقييم آثار التغيرات في معدل اتجاه التكلفة الطبية للخطة، والطريقة التي تتفاعل بها إفتراضات تكلفة العناية الصحية مع الحدود القصوى ومخصصات المشاركة في التكلفة والعوامل الأخرى في الخطة لا تتيح إجراء تقديرات معقولة لآثار هذه التغيرات. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن الإفصاح عن تغير مقداره نقطة مئوية واحدة سيكون مناسباً للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم منخفض، إلا أنه لا يوفر معلومات مفيدة للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم مرتفع.

(د) المعلومات حول الاتجاهات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات حول الاتجاهات هامة بحيث يكون لدى المستخدمين رؤية للخطة على مدى الوقت، وليس فقط في تاريخ الميزانية العمومية، وبدون هذه المعلومات قد يسيء المستخدمون تفسير إنعكاسات التدفقات النقدية المستقبلية للخطة، وقد اقترحت مسودة العرض الإفصاح عن تواريخ خمس سنوات لمطلوبات الخطة وموجودات الخطة والفاصل أو العجز والتعديلات التي حدثت.

(هـ) معلومات حول المساهمات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك سيوفر معلومات مفيدة بشأن التكاليف النقدية للمنشأة في المستقبل القريب والتي لا يمكن تحديدها من الإفصاحات الأخرى حول الخطة، وقد اقترح المجلس الإفصاح عن أفضل تقدير لصاحب العمل عندما يمكن تحديده بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع دفعها للخطة خلال السنة المالية التالية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(و) معلومات حول طبيعة الخطة. اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية إضافة للفترة ١٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لضمان أن وصف الخطة مكتمل ويشمل جميع أحكام الخطة المستخدمة في تحديد الالتزام المنفعة المحددة.

٨٥ب دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام الإفصاحات المقترحة بإستثناء معدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة ومعلومات الحصاسبية حول معدلات إتجاه التكلفة الطيبة والمعلومات حول الإتجاهات في الخطة.

٨٥ج فيما يتعلق بمعدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة قدم المستجيبون الحجة بأن مشاكل التجميع للمنشآت التي لها عدة خطط في مناطق جغرافية مختلفة كانت بالشكل الذي يجعل هذه المعلومات غير مفيدة، وقد قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية هذه الحجة وقرر عدم المضي قدماً في الإفصاح المقترح، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر أن يحدد أن الوصف السردى لأساس معدل العائد الكلي المتوقع يجب أن يشمل أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.

٨٥د أعرب المستجيبون كذلك عن إهتمامهم بأن معلومات الحصاسبية حول معدلات إتجاه التكلفة الطيبة أبرزت بشكل غير ملائم ذلك الإفتراض، حتى بالرغم من أن التكاليف الطيبة قد لا تكون هامة بالمقارنة مع تكاليف المنافع المحددة الأخرى، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الحاجة تدعو إلى إعطاء معلومات الحصاسبية فقط إذا كانت للتكاليف الطيبة جوهرية وأن معيار المحاسبة الدولي ١ يتطلب إعطاء المعلومات فقط حول جميع الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية للشك في التقدير.

٨٥هـ أخيراً قدم بعض المستجيبين للحجة بأن طلب تواريخ لخمس سنوات سيتسبب في نشوء حمل زائد من المعلومات وليس ضرورياً لأن المعلومات متوفرة من البيانات المالية السابقة، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رايه بأن المعلومات الخاصة بالاتجاه مفيدة، وأشار إلى أنه من الأسهل إلى حد كبير بالنسبة للمنشأة أن تأخذ المعلومات من البيانات المالية السابقة وتعرضها في البيانات المالية الحالية، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية وافق على أنه كإجراء إبتحالي يجب السماح للمنشآت بتكوين معلومات الإتجاه على مدى الوقت.

المنافع خلاف منافع ما بعد الخدمة

الغياب المعوض (الفقرات ١١ - ١٦ من المعيار)

٨٦ يقول البعض أن استحقاق الموظفين لحالات غياب مستقبلية معوضة لا يخلق إلزاماً إذا كان ذلك الاستحقاق مشروطاً بالأحداث المستقبلية باستثناء الخدمة المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أن إلزاماً ينشأ عندما يقدم الموظف خدمة تزيد من استحقاق الموظف (مشروط أو غير مشروط) لحالات الغياب المستقبلية المعوضة، على سبيل المثال تجميع الإجازة المرضية المعوضة يخلق إلزاماً لأن أي استحقاق غير مستخدم يزيد من استحقاق الموظف للإجازة المرضية في الفترات المستقبلية، واحتمال مرض الموظف في هذه الفترات المستقبلية يؤثر على هذا الإلزام، إلا أنه لا يحدد ما إذا كان ذلك الإلزام موجوداً.

٨٧ نظر المجلس في ثلاثة أساليب بديلة لقياس الإلزام الذي ينجم من الاستحقاق غير المستخدم لجميع الغيابات المعوضة:

(أ) الاعتراف بكامل الاستحقاق غير المستخدم كإلزام، على أساس أن أية دفعات مستقبلية تتم أو لا من الاستحقاق غير المستخدم، ولقط فيما بعد من الاستحقاق الذي سيتراكم في الفترات المستقبلية (أسلوب FIFO)؛

(ب) الاعتراف بالإلزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية لمجموعة الموظفين ككل عن الدفعات المستقبلية التي كان سيتم توقعها في غياب التراكم (أسلوب LIFO الجماعي)؛ أو

(ج) الاعتراف بالإلزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية للموظفين الفرديين عن الدفعات المستقبلية التي كانت سيتم توقعها في غياب التراكم (أسلوب LIFO الفردي).

فيما يلي مثال يشرح هذه الأساليب:

مثال

منشأة لديها ١٠٠ موظف، كل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة الأجر مقدارها خمسة أيام لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة واحدة، وهذه الإجازة تؤخذ أولاً من استحقاق السنة الحالية، وبعد ذلك من أي رصيد مقدم من السنة السابقة (أساس LIFO)، وفي ٢١ ديسمبر ٢٠٠١ معدل الاستحقاق غير المستخدم هو يومان لكل موظف، وتتوقع المنشأة بناء على الخبرة السابقة والتي يتوقع أن تستمر أن ٩٢ موظفاً سيأخذون ما لا يزيد عن أربعة أيام من الإجازة المرضية مدفوعة الأجر في عام ٢٠٠٢، وأن الموظفين الثمانية الباقين سيأخذ كل واحد منهم ستة أيام ونصف.

الأسلوب (أ): تعترف المنشأة بالتزام مساهم للمبلغ غير المخصص لأجر ٢٠٠ يوم مرضي (يومان لكل واحد من الموظفين البالغ عددهم ١٠٠ موظف)، ويفترض أن أول ٢٠٠ يوم من الإجازة المرضية المدفوعة الأجر تجم من الاستحقاق غير المستخدم.

الأسلوب (ب): لا تعترف المنشأة بالتزام لأنه لا يتوقع أن تزيد الإجازة المرضية مدفوعة الأجر لمجموعة الموظفين ككل عن استحقاق خمسة أيام لكل موظف في عام ٢٠٠٢.

الأسلوب (ج): تعترف المنشأة بالتزام مساهم للمبلغ غير المخصص لأجر ١٢ يوم مرضي (يوم واحد ونصف ٨ موظفين).

٨٨ اختار المجلس الأسلوب (ج) أي أسلوب LIFO الفردي لأن ذلك الأسلوب يقيس الالتزام بالقيمة الحالية للنفقات المستقبلية الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من التراكم، ويشير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إلى أنه في العديد من الحالات الالتزام الناتج من أن يكون مادياً.

منافع الوفاة أثناء العمل

٨٩ قدمت مسودة العرض إي ٥٤ الإرشاد بشأن الحالات التي فيها منافع الوفاة أثناء الخدمة غير مؤمن عليها خارجياً ولا تقدم من خلال خطة المنافع ما بعد التوظيف، وقد توصل المجلس إلى أن هذه الحالات ستكون نادرة، وتبعاً لذلك وافق المجلس على حذف الإرشاد الخاص بمنافع الوفاة أثناء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (الفقرات ١٢٦ - ١٣١ من المعيار)

٩٠ قرر المجلس لأجل التيسير عدم السماح أو طلب أسلوب "لنطاق" لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، حيث أن هذه المنافع لا تشكل صعوبات في القياس إلى نفس المدى مثل منافع ما بعد التوظيف، ولنفس السبب قرر المجلس طلب الاعتراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة لهذه المنافع وعدم السماح بأي خيار انتقالي لهذه المنافع.

منافع إنهاء الخدمة (الفقرات ١٣٢ - ١٤٣ من المعيار)

٩١ بموجب بعض المعايير الوطنية لا يتم الإعتراف بمنافع نهاية الخدمة حتى يقبل الموظفون عرض منافع نهاية الخدمة، على أن المجلس قرر أن إيصال عرض إلى الموظفين (أو ممثليهم) يخلق إلتزاماً، ويجب الإعتراف بذلك كإلتزام إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة، والخطة الرسمية المفصلة تجعل من المحتمل أنه سيكون هناك تكافؤ صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية وكذلك تمكن من قياس الإلتزام بشكل موثوق به.

٩٢ يورد البعض حججاً بوجوب إجراء تمييز بين:

- (أ) منافع نهاية الخدمة الناجمة من متطلب تعاقدي صريح أو قانوني؛ و
- (ب) منافع نهاية الخدمة الناجمة من عرض لتشجيع ترك الخدمة الإختياري.

يعتقد المجلس أن هذا التمييز غير مناسب، فالمنشأة تعرض منافع نهاية الخدمة لتشجيع ترك الخدمة الإختياري لأن المنشأة عليها إلتزام ببناء، وتقديم العرض يمكن المنشأة من قياس الإلتزام بشكل موثوق به، وقد اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ بعض المرونة المحدودة للسماح بأن يتم ذلك التقديم بعد وقت قصير من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه استجابة للتطبيقات على مسودة العرض إي ٥٤ ومن أجل الإلتزام مع مسودة العرض الطارئة قرر المجلس إلغاء المرونة.

٩٣ كثيراً ما تكون منافع نهاية الخدمة مرتبطة بشكل وثيق مع التقديرات والتسويات ومع أحكام إعادة الهيكلة، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه توجد حاجة لأن تكون مبادئ الإعتراف والقياس متماثلة، وقد تم تحقيق توافق بين الإرشاد الخاص بالإعتراف بمنافع نهاية الخدمة (والتقديرات والتسويات) والإقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩ "المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة"، وقد وافق المجلس على إضافة إرشاد صريح (غير مقدم في مسودة العرض إي ٥٤) بشأن قياس منافع نهاية الخدمة ويتطلب هذا الإرشاد إجراء خصم لمنافع نهاية الخدمة التي لا تستحق للدفع خلال سنة واحدة.

منافع تعويض حقوق الملكية (الفقرات ١٤٤ - ١٥٢ من المعيار)

~~٩٤ قرر المجلس أن معيار الحسابية الدولي ١٩ الجديد يجب:~~

- (أ) أن لا يتضمن متطلبات إعتراف بقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية بسبب عدم وجود إجماع دولي على الإعتراف بالإلتزامات الناجمة عن قياسها؛ أو
- (ب) أن لا يطلب الإفصاح عن القيمة المعاملة لخيارات الأسهم للموظفين بسبب عدم وجود إجماع دولي على القيمة المعاملة من خيارات الأسهم للموظفين.

(أ) الفقرات من ١٤٤-١٥٢ تم إلغاؤها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الرفع على أساس الأسهم".

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ١٥٣-١٥٨)

٩٥ يعرف المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد سيؤدي إلى تغير كبير في بعض المشاريع. مسودة العرض إي ٥٤ تقترح لتجنب هذه المشكلة تأخير تاريخ النفاذ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد حتى ٣ سنوات بعد إقراره. للإستجابة للملاحظات على مسودة العرض إي ٥٤، المجلس قدم خيار إنتقالي لإستهلاك الزيادة بعوائد الإلتزامات المحددة لمدة أكبر من خمس سنوات. وبالنسبة لقرار المجلس أنه من غير الضروري تأخير تاريخ النفاذ.

٩٦ لم تقترح مسودة العرض إي ٥٤ أية أحكام إنتقالية محددة. بالتالي، فإن أي منشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد للمرة الأولى، سيكون ملزماً لحساب إعتبار تأثير "النطاق" بأثر رجعي. وقد شعر بعض للنقاد بأن ذلك قد لا يكون أمراً عملياً وأن يؤدي للوصول إلى معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس على تلك الملاحظات. بناء على ذلك، يؤكد معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لدى التطبيق المبني، على أن المنشأة لا يحسب تأثير "النطاق" بأثر رجعي.

معيـار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

أحد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٢٠ :

• التفسير - ١٠ المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية.

المحتويات

الفقرات

معيـار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح

عن المساعدات الحكومية

٢-١	النطاق
٦-٣	تعريف
٣٣-٧	المنح الحكومية
٢٣	المنح الحكومية غير النقدية
٢٨-٢٤	عرض المنح المرتبطة بالأصول
٣١-٢٩	عرض المنح المرتبطة بالدخل
٣٣-٣٢	إعادة دفع المنح الحكومية
٣٨-٣٤	المساعدات الحكومية
٣٩	الإفصاح
٤٠	الأحكام الإنتقالية
٤١	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" مبين في الفقرة ١-٤١. تتسلاوى جميع الفقرات في التذكير ولكنها تأخذ شكل المعيير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠ في سياق الهدف منه "مقلمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيير المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن
المساعدات الحكومية

النطاق

١ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة، والإفصاح عن المنح الحكومية وفي الإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.

٢ لا يتعامل هذا المعيار مع:

(أ) المشكلات الخاصة الناشئة في المحاسبة عن الهيئات الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار للتغيرات في الأسعار أو في المعلومات الملحقة ذات الطبيعة المشابهة؛

(ب) المساعدات الحكومية المقدمة للمشروع على شكل منافع متوفرة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة أو التي تقرر أو تكون محدودة على أساس التزام ضريبة الدخل (مثل فترات الإعفاء الضريبية والخصومات على الاستثمار ومخصصات الإستهلاك المعجل ومعدلات ضرائب الدخل المنخفضة)؛

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة؛

(د) المنح الزراعية الحكومية موضوع معيار المحاسبة الدولي ٤١ "لزراعة".

تعريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها:

حكومة وتشير إلى الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية هو إجراء من قبل الحكومة مصمم لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى مشروع ما أو مجموعة من المشاريع مؤهلة للمساعدة بموجب معيار محددة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمشروع مقابل الالتزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع. لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والعصليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها من عمليات التجارة العادية للمشروع*.

المنح المرتبطة بالأصول هي منح حكومية شرطها الأساسي على المشروع المؤهل لها شراء أو بناء أو يعكس ذلك تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثاقوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراؤها أو حياتها.

* انظر أيضا التفسير - ١٠ المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة لتشغيلية.

المنح المرتبطة بالدخل وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

قروض قابلة للسماح وهي قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها تحت شروط محددة.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين مشتري مطع وراغب وبيع مطع وراغب في عملية على أسس تبادل تجاري بحث.

٤ تأخذ المساعدات الحكومية أشكال مختلفة سواء من ناحية طبيعية للمحة المقدمة أو من ناحية الشروط المتعلقة بها وقد يكون الهدف من المساعدة هو تشجيع المشروع على القيام بعمل معين لا يقوم به عادة لو لم يحصل على هذه المساعدة.

٥ قد يكون استلام المشروع للمساعدة الحكومية مهما لأغراض إعداد البيانات المالية لسببين، أولاً: إذا تم تحويل موارد فلا بد من إيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عنها، وثانياً: من المرغوب به عادة بيان مدى استفادة المشروع من المساعدة خلال الفترة المالية. ويسهل هذا من مقارنة البيانات المالية للمشروع بالقوائم المالية للفترة السابقة للمشاريع الأخرى.

٦ تسمى المنح الحكومية أحياناً بأسماء أخرى مثل الإعانات أو العوات المالية.

المنح الحكومية

٧ المنح الحكومية بالقيمة العادلة، بما فيها المنح غير النقدية يجب عدم الاعتراف بها، إلا إذا توافرت قاعدة معقولة على:

(أ) أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها؛ و

(ب) أن المنح سيتم استلامها.

٨ لا يعترف بالمنحة الحكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المشروع سيلتزم بالشروط المحددة لها وأنها مستسلمة. عن استلام المنحة في حد ذاته لا يعطي دليلاً قاطعاً على أن الشروط المحددة لها قد تحققت أو سوف تتحقق.

٩ لا تؤثر طريقة استلام المنحة على طريقة المحاسبة للولجب تبنيها بخصوص المنحة. لذلك يتم للمحاسبة إن المنحة بنفس الطريقة سواء استلمت نقداً أو كانت على شكل تخفيض للإلتزام نحو الحكومة.

١٠ يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمحنة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقولاً أن المشروع سيلفي بشروط السماح بالقرض.

١١ أدى الاعتراف بالمنحة الحكومية، يتم معالجة أي إلتزام طارئ أو أصول طارئة متعلق بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، للمخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

١٢ يجب الإعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع للتكاليف المرتبط بها والتي كان المقصود فيها تعويضها، على أساس منتظم ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.

١٣ يمكن معالجة المنح الحكومية محاسبيا بأسلوبين رئيسيين هما أسلوب رأس المال والذي بموجبه تضاف المنحة مباشرة لحقوق المساهمين، وأسلوب الدخل الذي بموجبه تؤخذ المنحة لحساب الدخل لفترة أو أكثر.

١٤ يجادل الذين يؤيدون أسلوب رأس المال بما يلي:

(أ) تعتبر المنح للحكومية وسيلة تمويل ويجب أن تعامل على هذا الأساس بدلا من تمريرها من خلال قائمة الدخل لمقابلة بنود المصروفات التي تمولها. وبما أنه من غير المتوقع إعادة دفعها، بأنه يجب أن تؤخذ مباشرة إلى حقوق المساهمين؛ و

(ب) إن من غير المناسب الإعتراف بالمنح للحكومية في قائمة الدخل ، ذلك بأنها لم تكتسب ولكن تمثل حافزا تقدمه الحكومة بدون تكلفة.

١٥ أما الحجج التي تدعم أسلوب الدخل فهي كما يلي:

(أ) بما أن المنح الحكومية هي مبالغ مقبوضة من مصادر أخرى غير المساهمين، فإنه يجب عدم أخذها مباشرة إلى حقوق المساهمين، ولكن يجب الإعتراف بها كدخل في الفترات المناسبة؛

(ب) نادرا ما تكون المنح الحكومية مجانية، بل يكتسبها المشروع من خلال الإلتزام بشروطها ومواجهة الإلتزامات المترتبة عليها، لذلك يجب الإعتراف بها كدخل ومقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي تهدف المنحة لتعويض عنها؛ و

(ج) بما أن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى تحصل على الدخل ، فإن من المنطوق أن تتعامل مع المنح الحكومية كذلك، والتي تعتبر امتداد للمبيعات المالية الحكومية في قائمة الدخل.

١٦ إنه أمر جوهري بالنسبة لأسلوب الدخل أن يعترف بالمنح الحكومية كدخل على أساس منطقي ومنتظم خلال الفترة اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها. إن الإعتراف بالمنح الحكومية كدخل على أساس الاستلام لا يتفق مع فرضية الاستحقاق المحاسبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض للبيانات المالية") ويمكن أن تكون مقبولة فقط في حال عدم وجود أساس لتوزيع المنحة على فترات غير تلك التي استلمت فيها.

١٧ في معظم الحالات يكون بالإمكان تحديد الفترات التي يعترف المشروع بالتكاليف أو المصروفات المتعلقة بالمنحة الحكومية خلالها، لذلك يتم الإعتراف بالمنح كدخل في نفس الفترات التي يتم الإعتراف بها في المصروف ذات العلاقة. وكذلك بالمثل يتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإستهلاك كدخل خلال الفترات التي يستهلك خلالها الأصل وبما يتناسب مع الإستهلاك المحمل في كل فترة.

١٨ المنح المرتبطة بالأصول غير القابلة للإستهلاك قد تتطلب الوفاء بتعهدات محددة، وهذا يجب أن يعترف بها كدخل خلال الفترات التي تتحمل تكاليف الوفاء بهذه التعهدات. فعلى سبيل المثال، قد تكون منحة الأرض مشروطة بإقامة مبنى على الموقع، وقد يكون من المناسب الإعتراف بها كدخل خلال عمر المبنى.

١٩ يتم أحياناً استلام المنح الحكومية كجزء من برنامج مالي أو مساعدات مالية مرتبطة بعدد من الشروط، في مثل هذه الحالات يجب الانتباه إلى الشروط التي تؤدي إلى تكبد تكاليف أو مصروفات يتحدد على ضوءها الفترة التي تكتسب خلالها المنحة. وقد يكون مناسباً توزيع جزء من المنحة على أساس معين وجزء آخر على أساس آخر.

٢٠ المنحة الحكومية التي تصبح قابلة للتحويل لقاء مصروف أو خسارة حصلت، أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع بدون تكاليف مرتبطة به في المستقبل يجب الاعتراف بها كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للتحويل كبند غير عادي إن كان ذلك ملائماً (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٨ صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية^٢).

٢١ في ظروف معينة، قد تعطى المنح الحكومية لغرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع وليس كحافز للقيام بنفقات محددة. مثل هذه المنح قد تكون محدودة لمشروع مفرد وقد لا تكون متوفرة إلى فئة كاملة من المستفيدين. وقد تتطلب هذه الظروف الاعتراف بالمنحة كدخل في الفترة التي يصبح فيها المشروع مؤهل للحصول عليها ولن يتم تصنيفها كبند غير عادي، إن كان ذلك ملائماً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

٢٢ قد تصبح المنحة الحكومية قابلة للتحويل كتعويض للمشروع مقابل مصروفات أو خسائر حصلت في فترة محاسبية ماضية. يعترف بمثل هذه المنحة كدخل في الفترة التي تصبح فيها قليلة للتحويل، ويتم تصنيفها كبند غير عادي. إذا كان ذلك ملائماً، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوماً بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ قد تأخذ المنحة الحكومية شكل تحويل أصل غير نقدي لاستخدام المشروع، مثل الأرض أو مصادر أخرى في هذه الظروف من المعتاد أن يتم تخمين القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عنه وعن المنحة الحكومية بالقيمة العادلة. وكبديل لهذا الإجراء يجري أحياناً قيد كل من الأصل والمنحة الحكومية بمبلغ رمزي.

عرض المنح المرتبطة بالأصول

٢٤ المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة، يجب عرضها في الميزانية العمومية أما بشكل دخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل.

٢٥ هناك طريقتان لعرض المنح المتعلقة بالأصول (أو الإجراءات المناسبة منها) في البيانات المالية تعتبران بديلان مقبولان.

٢٦ إحدى الطريقتين تدرج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

٢٧ الطريقة الأخرى تطرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل. حيث يعترف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للإستهلاك على شكل تخفيض لعبء الإستهلاك.

٢٨ يمكن أن يؤدي شراء الأصول واستلام المنح المتعلقة بها إلى حركة رئيسية في التكتفات النقدية للمشروع. لهذا السبب ومن أجل إظهار الاستثمار الإجمالي في الأصول فإنه غالباً ما يتم الإفصاح عن هذه الحركات بشكل منفصل في قائمة التكتفات النقدية سواء تم طرح الملحة من الأصل للمتعلق بها لغايات العرض في الميزانية العمومية أم لم يتم.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

- ٢٩ تعرض المنح المتعلقة بالدخل أحياناً كمبلغ دائن في قائمة الدخل، إما بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى"، أو كبدل عن تلك يمكن طرحها من المصروفات المرتبطة بها.
- ٣٠ يرى مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب التقاص بين بنود الدخل والمصروفات وأن فصل المنحة عن المصروف يسهل المقارنة بمصروفات أخرى لم تنتثر بالمنحة. أما الجدل الداعم للطريقة الأخرى فيقول أنه ربما لم يتم المشروع بتكبد المصروفات لو لم تكن المنحة متوفرة لها ولذلك فإن عرض المصروفات دون طرح المنحة منها قد يكون مضللاً.
- ٣١ تعتبر طريقتا عرض المنح المتعلقة بالدخل للواردتان أعلاه مقبولتان. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضروري للفهم المناسب للبيانات المالية. كما يعد الإفصاح عن تكثير المنح على أي بند دخل أو مصروف مطلوب الإفصاح عنه بشكل منفصل أمراً مناسباً.

إعادة دفع المنح الحكومية

- ٣٢ يجب المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح قابلة لإعادة الدفع كتغير في تقدير محاسبي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء). بالنسبة لإعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل فيجب أولاً استخدام المبلغ غير المطافئ للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة. وإذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعة يزيد عن هذا الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل، فيجب الإقراراف مباشرة بمبلغ إعادة الدفع كمصروف. بالنسبة لإعادة دفع المنحة المتعلقة بأصول فيجب أن يسجل كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو تخفيض لرصيد الدخل المؤجل بمقدار مبلغ أعاده الدفع. كما يجب الإقراراف مباشرة كمصروف بالإستهلاك المتجمع الإضافي الذي كان يجب الإقراراف به حتى تاريخه في غياب المنحة.
- ٣٣ إن الظروف التي تؤدي إلى إعادة دفع المنحة المتعلقة بأصل قد تتطلب الأخذ في الاعتبار الإنخفاض المحتمل للمبلغ المسجل للأصل.

المساعدات الحكومية

- ٣٤ لا يدخل ضمن تعريف للمنع الحكومية للوارد في الفقرة ٣ لشكل معينة من المساعدات الحكومية لا يمكن بشكل موضوعي وضع قيمة لها وعلاوات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمشروع.
- ٣٥ من أمثلة المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقديرها بشكل موضوعي المشورات الفنية والتسويقية وتقديم الكفالات. وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها من النشاطات التجارية العادية للمشروع هو سياسة لشراء للحكومة المسؤولة عن جزء من مبيعات المشروع. إن وجود المنفعة ليس موضع تساؤل ولكن محاولة فصل للنشاطات التجارية للمشروع عن المساعدة الحكومية قد يكون جزائياً.

٣٦ إن أهمية المنفعة في الأمثلة أعلاه قد تبلغ حداً بحيث يصبح الإفصاح عن طبيعة ومدى وفترة المساعدات الحكومية ضرورياً كي لا تكون للقوائم المالية مضللة.

٣٧ القروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة مكنية شكل من أشكال المساعدات الحكومية لكن لا يجوز تحديد المنفعة من خلال احتساب فائدة ضمنية عليها.

٣٨ في هذا المعيار، لا تتضمن المساعدات الحكومية توفير بنية تحتية من خلال تحسين شبكة المواصلات العامة والاتصالات وتزويد تسهيلات مطورة للري أو شبكة المياه على أساس مستمر لمنفعة كامل المجتمع المحلي.

الإفصاح

٣٩ يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

- (أ) السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المتبعة في القوائم المالية؛
- (ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية وتوضيح للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي استلقت منها المشروع مباشرة؛ و
- (ج) الشروط غير المحققة وأية أمور طارئة أخرى متعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

الأحكام الانتقالية

٤٠ يجب على المشروع الذي يطبق للمعيار لأول مرة:

- (أ) التقيد بمتطلبات الإفصاح، حيثما كان مناسباً؛ و
- (ب) إما:
 - (١) تعديل بياناته المالية للتغير في السياسة المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛ أو
 - (٢) تطبيق النصوص المحاسبية من المعيار على المنح أو أجزاء المنح التي تصبح قابلة للتحويل أو إعادة الدفع بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك للتاريخ.

معيـار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

تتضمن هذه النسخة للتعديلات الناشئة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* - صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية التي تم إصدارها بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

التقررات
مقدمة ١- مقدمة ١٧

المقدمة

معيـار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

٢-١	الهدف
٧-٣	النطاق
١٦-٨	تعريفات
١٦-٩	تفسير التعريفات
١٤-٩	العملة الوظيفية
١١٥-١٥	صافي الاستثمار من العمليات الأجنبية
١٦	البنود النقدية
١٩-١٧	ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار
٣٧-٢٠	الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة
٢٢-٢٠	الإعتراف الأولي
٢٦-٢٣	تقديم التقرير بتواريخ للميزانيات العمومية اللاحقة
٣٤-٢٧	الإعتراف بفروقات أسعار الصرف
٣٧-٣٥	لتغير في العملة الوظيفية
٤٩-٣٨	إستخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية
٤٣-٣٨	التحويل الى عملة العرض
٤٧-٤٤	تحويل العملة الأجنبية
٤٩-٤٨	إستبعاد المنشأة الأجنبية
٥٠	الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف
٥٧-٥١	الإفصاح
٦٠-٥٨	تاريخ النفاذ والانتقال
٦٢-٦١	سحب بيانات أخرى
	الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١

مصادقة المجلس على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢١

أساس الإنتاج

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ "تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" مبين في الفقرة ١-٦٢. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" (المنقح عام ١٩٩٣)، ويجب أن يتم تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل هذا المعيار كذلك محل التفسيرات التالية:

- التفسير رقم ١١ للصرف الأجنبي - رسملة الخصائر الناتجة من التخفيضات الحادة في العملة
- التفسير رقم ١٩ عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٢١ و ٢٩
- التفسير رقم ٣٠ عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التسلولات والإنقذات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتلخيصات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢١ في تقديم إرشادات إضافية حول طريقة التحويل وتحديد العملات الوظيفية وعملات العرض. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي التي يشتمل عليها معيار المحاسبة الدولي ٢١.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي لائحة وصف للتغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

النطاق

مقدمة ٥ يستثنى المعيار من نطاقه مشتقات العملة الأجنبية التي تدرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". وعلى نحو مماثل، تم نقل المواد الخاصة بمحاسبة التحوط إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التعريفات

مقدمة ٦ تم استبدال مفهوم "عملة الإبلاغ" بالمفهومين التاليين:

- العملة الوظيفية، أي عملة البيئة الاقتصادية للرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. ويُستخدم

مصطلح "العملة الوظيفية" محل "عملة القياس" (المصطلح المستخدم في التفسير ١٩) لأنه المصطلح الأكثر استخداماً وينطوي بشكل أصلي على نفس المعنى.

- عملة للعرض، أي العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

التعريفات - العملة الوظيفية

مقدمة ٧ عندما تقوم المنشأة معدة للتقارير بإعداد البيانات المالية، يقتضي المعيار من كل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير - سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع) - تحديد عملتها الوظيفية وقياس نتائجها ومركزها المالي في تلك العملة. وتحتوي المادة الجديدة حول العملة الوظيفية بعض الإرشادات المشمولة سابقاً في التفسير ١٩ فيما يتعلق بكيفية تحديد عملة القياس. إلا أن المعيار يقدم تأكيداً أكبر مما يقدمه التفسير ١٩ على عملة الإقتصاد التي تحدد سعر المعاملات، مقابل العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات.

مقدمة ٨ ونتيجة هذه التغييرات ودمج الإرشادات المذكورة سابقاً في التفسير ١٩:

- لا تملك المنشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو عملية أجنبية) حرية لاختيار العملة الوظيفية.
- لا تستطيع المنشأة تجنب إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" عن طريق مثلاً تبني عملة مستقرة (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم) على أنها عملتها الوظيفية.

مقدمة ٩ يفتح المعيار المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ للتمييز بين العمليات الأجنبية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة للتقارير (المشار إليها آنفاً بـ "العمليات الأجنبية الأساسية") والمنشآت الأجنبية. وتدرج المتطلبات الآن ضمن مؤشرات العملة الوظيفية للمنشأة. ونتيجة لذلك:

- لا يوجد تمييز بين العمليات الأجنبية الأساسية والمنشآت الأجنبية. وبدلاً من ذلك سيكون للمنشأة التي تم تصنيفها سابقاً على أنها جزء لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير نفس العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة للتقارير.
- يتم استخدام طريقة تحويل واحدة للعمليات الأجنبية - وهي بالتحديد تلك الموضحة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على أنها تنطبق على المنشآت الأجنبية (انظر الفقرة ١٣).
- تم إلغاء الفقرات التي تتناول التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية والفقرة التي تحدد طريقة الإلغاء التي يجب استخدامها في الحالة السابقة.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية - الاعتراف بفروقات التبادل

مقدمة ١٠ يلغي المعيار الخيار المحدود في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لرسملة فروقات التبادل الناتجة من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة أو استهلاكها التي لا يتم مقابلها فحلاً أية أساليب تحوط. وبموجب المعيار يتم الآن الاعتراف بفروقات التبادل في الأرباح أو الخسائر. وتبعاً لذلك، تم استبدال التعبير ١١ الذي وضع الظروف المحدودة التي يمكن فيها رسملة فروقات التبادل هذه حيث أنه لم يعد مسموحاً برسملة فروقات التبادل هذه في أية ظروف.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية - التغير في العملة الوظيفية

مقدمة ١١ يستبدل المعيار المتطلب السابق لمحاسبة للتغير في تصنيف العملية الأجنبية (الذي يعتبر الآن غير ضروري) بمتطلب يقتضي محاسبة التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي.

استخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية - التحويل إلى عملة العرض

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). ولهذا الغرض، يمكن أن تكون المنشأة منشأة مستقلة أو شركة لم تعد بيانات مالية موحدة أو شركة أم أو مستثمر أو مشارك في مشروع مشترك يعد بيانات مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*.

مقدمة ١٣ يُطلب من المنشأة أن تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي من العملة الوظيفية الخاصة بها إلى عملة (أو عملات) العرض باستخدام الطريقة المطلوبة لتحويل عملية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة للتقرير. وبموجب هذه الطريقة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات بسعر الإنقاف، ويتم تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أو بمتوسط السعر للفترة عندما يكون هذا تقدير تقريبي مقبول).

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار أن يتم تحويل المبالغ المقارنة كما يلي:

(أ) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي أوست عملة لقتصاد عالي التضخم:

(١) يتم تحويل الأصول والإلتزامات في كل ميزانية عمومية معروضة بسعر الإنقاف في تاريخ تلك الميزانية العمومية (أي يتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بسعر الإنقاف للسنة الماضية).

(٢) يتم تحويل الدخل والمصاريف في كل بيان دخل معروض بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أي يتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بالسعر الفعلي أو متوسط السعر للسنة الماضية).

(ب) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بالقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة لقتصاد آخر عالي التضخم، يتم تحويل كافة المبالغ (على سبيل المثال، مبالغ الميزانية العمومية وبيان الدخل) بسعر الإنقاف لأحدث ميزانية عمومية

معروضة (أي يتم تحويل البنود المقارنة للسنة الماضية، كما يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر، بسعر الإقبال لهذه السنة).

(ج) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة لاقتصاد ليس عالي التضخم، تكون جميع المبالغ هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو للتغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

تطبق طريقة التحويل هذه، كذلك الموضحة في الفقرة "مقدمة ١٣"، عند تحويل البيانات المالية لعملية أجنبية لتضمنها في البيانات المالية للمنشأة معدة للتقارير، وعند تحويل البيانات المالية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

إستخدام عملة عرض عدا عن العملة الوظيفية- تحويل عملية أجنبية

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار معاملة تحويلات الشهرة والقيمة العادلة على الأصول والالتزامات التي تنشأ من شراء منشأة أجنبية على أنها جزء من أصول وltزامات المنشأة المندمجة ويقتضي تحويلها بسعر الإقبال.

الإفصاح

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار معظم متطلبات الإفصاح الخاصة بالتفسير ٣٠. وتطبق هذه المتطلبات عندما يتم استخدام طريقة تحويل تختلف عن تلك الموضحة في الفقرتين "مقدمة ١٣" ومقدمة ١٤" أو يتم عرض معلومات إضافية أخرى (مثل مقتطف معين من البيانات المالية للكاملة) بعملة غير العملة الوظيفية أو عملة العرض.

مقدمة ١٧ بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تفصح المنشأة عن الوقت الذي حدث فيه تغيير في العملة الوظيفية وأسباب هذا التغيير.

معيـار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

١ يمكن أن يقوم المشروع بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون له معاملات بعملات أجنبية أو يكون له عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمشروع، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معدة التقرير، كما يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المشروع معدة التقرير.

٢ المواضيع الرئيسية هي أي سعر (أسعار) صرف سيتم استخدامها، وكيف سيتم إعداد التقارير حول آثار للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية.

النطاق

٣ يجب أن يطبق هذا المعيار في^{*} :

(أ) المحاسبة عن المعاملات والميزانيات بالعملات الأجنبية، في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء تلك المعاملات المشتقة والأرصدة التي تدرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعراف والقياس*؛

(ب) في ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في البيانات المالية للمشروع بواسطة التوحيد أو للتوحيد النسبي أو بطريقة الملكية^١ و

(ج) في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

٤ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الحيد من مشتقات العملة الأجنبية وبالتالي يتم استبعادها من نطاق هذا المعيار. غير أن مشتقات العملة الأجنبية تلك التي لا تدرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ (مشتقات العملة الأجنبية التي يتم دمجها في عقود أخرى) تدرج ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تحول المنشأة المبالغ المتعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.

٥ لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية، بما في ذلك صافي استثمار في منشأة أجنبية. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يطبق محاسبة التحوط.

٦ ينطبق هذا المعيار على عرض البيانات المالية للمنشأة في عملة أجنبية ويبين متطلبات وصف البيانات المالية الناتجة على أنها معتتلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالنسبة لعمليات تحويل المعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تلبي هذه المتطلبات، يحدد هذا المعيار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها.

٧ لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتكفات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التكتفات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التكتفات النقدية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي").

^{*} انظر التفسير - ٧، لإكمال عملة اليورو.

تعريف

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

سعر الإغلاق هو سعر الصرف الفوري بتاريخ الميزانية العمومية.

فرق سعر الصرف هو الفرق الناتج عن التقرير عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة للتقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف هو معدل التبادل بين عملتين.

القيمة المالية هي المبلغ الذي يمكن مبدأة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري يحد.

العملة الأجنبية هي عملة عدا عملة التقرير للمشروع.

الفروع الأجنبية للمنشأة هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

المجموعة هي الشركة الأم وكافة الشركات التابعة لها.

البنود النقدية هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

صافي الاستثمار في منشأة أجنبية هو حصة المشروع معد التقرير في صافي أصول تلك المنشأة الأجنبية.

عملة التقرير هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

تفسير التعريفات

العملة الوظيفية

٩ إن البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإفناقه. وتأخذ المنشأة العوامل التالية بعين الاعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة :

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع والخدمات (تكون هذه غالباً العملة التي يتم بها التعبير عن أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها وتسويتها)؛ و

(٢) عملة البلد الذي تحدد قراء التكلفة وأنظمتها بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والتكاليف المادية وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات (تكون هذه عادة العملة التي يتم بها التعبير عن هذه التكاليف وتسويتها).

١٠ يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضا دليلا على العملة الوظيفية للمنشأة:

- (أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).
- (ب) العملة التي يتم بها عادة الاحتفاظ بالمعروضات من الأنشطة التشغيلية.

١١ يتم دراسة العوامل الإضافية التالية في تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بها هي نفس عملة المنشأة معدة للتقارير (للمنشأة معدة للتقارير في هذا السياق هي المنشأة التي تكون فيها العملية الأجنبية عبارة عن شركة تابعة لها أو فرع أو شركة زميلة أو مشروع مشترك):

- (أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية كامتداد للمنشأة معدة للتقارير، بدلا من تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. ومثال على الحالة السابقة هي عندما تتبع العملية الأجنبية فقط السلع المستوردة من المنشأة معدة للتقارير وتسدد الفواتير لها. ومثال على الحالة الأخيرة هي عندما تراكم العملية للنقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكدس المصاريف، وتولد الدخل وتعد الإقرضات جميعا بعملتها المحلية.

- (ب) ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من الأنشطة التشغيلية الأجنبية.

- (ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

- (د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تعد كافية لإستيفاء التزامات الدين القائمة والمتوقعة عادة دون توفير أموال من قبل المنشأة معدة التقارير.

١٢ عندما يتم خلط المؤشرات أعلاه ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستعين الإدارة بأحكامها لتحديد العملة الوظيفية التي تمثل بصدق الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة. وكجزء من هذا المنهج، تعطي الإدارة الأولوية للمؤشرات الرئيسية الواردة في الفقرة ٩ قبل دراسة المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١، عندما يتم تصميمها لتقديم أدلة دعم إضافية لتحديد العملة الوظيفية للخاصة بالمنشأة.

١٣ تعكس العملة الوظيفية للمنشأة للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة التي ترتبط بها. وتبعاً لذلك، لا تتغير العملة الوظيفية، ما لم يتم تحديدها، ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

١٤ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة خاصة بالقطاع عالي التضخم، يتم إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع". ولا تستطيع المنشأة تقاضي إعادة العرض وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ عن طريق مثلا تبني كعملة وظيفية خاصة بها عملة أخرى غير العملة الوظيفية المحددة وفقا لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم).

صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية

١٥ قد تملك المنشأة بندا نقديا يستحق القبض من العملية الأجنبية أو يستحق الدفع لها. والبند الذي لا يتم التخطيط لتسويته أو الذي لا يحتمل حدوثه في المستقبل المنظور يعد في جوهره جزءا من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، ويتم محاسبته وفقا للقررتين ٣٢ و ٣٣. وقد تتضمن هذه البنود النقدية نهم مدينة أو قروض طويلة الأجل. ولا تتضمن نهم مدينة تجارية أو نهم دائنة تجارية.

١٥ من الممكن أن تكون المنشأة التي لها بند نقدي يستحق الإستلام أو الدفع لعملية أجنبية مبنية في الفقرة ١٥ لية شركة تابعة للمجموعة، فعلى سبيل المثال منشأة لها شركتان تابعتان أ وب، والشركة التابعة ب هي عملية أجنبية. تمنح للشركة التابعة أ قرضا للشركة التابعة ب، وقرض الشركة التابعة أ الذي يستحق الإستلام من الشركة التابعة ب هو جزء من صافي استثمار المنشأة في الشركة التابعة ب إذا لم تكن تسوية القرض مخطئا لها وليس من المحتمل أن تحدث في المستقبل المنظور، وهذا ينطبق أيضا لو كانت الشركة التابعة أ نفسها عملية أجنبية.

البنود النقدية

١٦ إن الميزة الأساسية للبنود النقدية هو الحق في استلام (أو إنترام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة ما يلي: معاشات التقاعد وغيرها من منافع الموظفين التي يتوجب دفعها نقدا، والمخصصات التي ينبغي تسويتها نقدا، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم الإعتراف بها كإنترام. وعلى نحو مماثل، يعتبر عقد استلام (أو تسليم) عدد متغير من لوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو عدد متغير من الأصول التي تساوي فيها القيمة العادلة التي يتعين استلامها (أو تسليمها) عددا ثابتا أو قابلا للتحديد من وحدات العملة بندا نقديا. وعلى العكس من ذلك، تكون الميزة الأساسية للبنود غير النقدي هي غياب الحق باستلام (أو الإنترام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة على ذلك: لمبالغ المدفوعة مسبقا للملح والخدمات (مثل الإيجار المدفوع مسبقا) والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والممتلكات والمصانع والمعدات والمخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم الأصل غير النقدي.

ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار

١٧ عند إعداد البيانات المالية، تقوم كل منشأة - سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع) - بتحديد صلتها الوظيفية وفقا للقررات ٩-١٤. وتقوم المنشأة بتحويل بنود العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية الخاصة بها وتبلغ عن آثار هذا التحويل وفقا للقررات ٢٠-٣٧ والفقرة ٥٠.

١٨ تشمل العديد من المنشآت معدة التقارير عددا من المنشآت المختلفة (مثلا تتكون مجموعة معينة من شركة لم وولدهد أو أكثر من الشركات التابعة). وقد تملك أنواع مختلفة من المنشآت، سواءا كانت أعضاء في مجموعة معينة أو خلاف ذلك، استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة. وقد تملك أيضا فروعاً. ومن الضروري أن يتم تحويل النتائج والامركز المالي لكل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقارير ببياناتها المالية. ويسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة معدة التقارير لية عملة (أو صلات). ويتم وفقا للقررات ٣٨-٥٠ تحويل النتائج والامركز المالي لاية منشأة مفردة ضمن المنشأة معدة التقارير تختلف صلتها الوظيفية عن عملة العرض.

١٩ ويسمح هذا المعيار أيضاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" للمنشأة المستقلة التي تعد البيانات المالية أو المنشأة التي تعد البيانات المالية المنفصلة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض الخاصة بالمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، يتم أيضاً تحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة

الإعتراف الأولي

٢٠ المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

- (أ) شراء أو بيع مبلغ أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛
- (ب) إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛ أو
- (ج) من ناحية أخرى، سداد أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١ يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

٢٢ غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري. ولكن لأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية، على سبيل المثال، متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة. ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جداً فإن استخدام متوسط لفترة قد يكون غير موثوق به.

تقديم التقرير في تواريخ الموزانيات العمومية اللاحقة

٢٣ في تاريخ كل ميزانية عمومية :

- (أ) يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقبال؛
- (ب) يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛ و
- (ج) يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

٢٤ تتحدد القيمة المرحلة لبند بموجب المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة. على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات". سواء تم تحديد القيمة المرحلة بناءً على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن المبالغ المحددة لبند العملة الأجنبية يجب للتقرير عنها بعملية التقرير بموجب هذا المعيار.

٢٥ يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة اثنين أو أكثر من المبالغ. على سبيل المثال، يكون المبلغ المسجل للمخزون هو إما التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون". وعلى نحو مماثل، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، يكون المبلغ المسجل للأصل الذي يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمته هو مبلغه المسجل قبل دراسة خسائر انخفاض القيمة المحتملة أو قيمته القابلة للتحقيق، أيهما أقل. وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملية أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

- (أ) التكلفة أو المبلغ المسجل، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛ و
- (ب) صافي القيمة القابلة للتحقيق أو المبلغ القابل للإسترداد، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال سعر الإقبال في تاريخ الميزانية العمومية).

ويمكن أن يمثل أثر هذه المقارنة في الإعراف بخسارة انخفاض القيمة بالعملية الوظيفية لكن لا يتم الإعراف بها بالعملية الأجنبية أو العكس صحيح.

٢٦ عندما يتوفر أكثر من سعر صرف، يكون السعر المستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن به تسوية التخفيضات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التخفيضات النقدية حدثت في تاريخ للقياس. وإذا كان يُفترض بشكل مؤقت إلى قابلية للتبادل بين عملتين، يكون السعر المستخدم هو أول سعر لاحق يمكن به تنفيذ التبادلات.

الإعتراف بفروقات أسعار الصرف

٢٧ وكما تمت الإشارة في الفقرة ٣، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة التحوط لبند العملة الأجنبية. ويتضمن تطبيق محاسبة التحوط من المنشأة أن تقوم بمحاسبة بعض فروقات التبادل بشكل مختلف عن معاملة فروقات التبادل التي يقتضيها هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم الإبلاغ عن فروقات التبادل من البنود النقدية المؤهلة كدولت تحوط في تحوط للتدفق النقدي بشكل أولي في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً.

٢٨ إن فروقات الصرف الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمشروع بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولاً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة، يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء فروقات الصرف التي يتم وصلها بموجب الفقرة ٢٢.

٢٩ عندما تنشأ للبنود النقدية من معاملة عملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في التبادل. وعندما تتم تسوية المعاملة ضمن نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم الإعتراف بكامل فرق التبادل في تلك الفترة. لكن عندما تتم تسوية المعاملة

في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق التبادل المعترف به في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠ عندما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي مباشرة في حقوق الملكية، يتم الاعتراف بعنصر للتبادل لذلك الربح أو الخسارة مباشرة في حقوق الملكية. وفي المقابل، عندما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في حساب الأرباح أو الخسائر، يتم الاعتراف بأي عنصر تبادل لذلك الربح أو الخسارة في حساب الأرباح أو الخسائر.

٣١ تقتضي معايير أخرى أن يتم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر مباشرة في حقوق الملكية. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم الاعتراف مباشرة في حقوق الملكية ببعض الأرباح والخسائر التي تنتج من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. وعندما يتم قياس هذا الأصل بعملية أجنبية، تقتضي الفقرة ٢٣ (ج) من هذا المعيار أن يتم تحويل المبلغ الذي تم إعادة تقييمه باستخدام السعر في تاريخ تحديد القيمة، مما يؤدي إلى فرق تبادل يتم الاعتراف به أيضا في حقوق الملكية.

٣٢ يتم الاعتراف بفروقات التبادل الناتجة من البند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي الاستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة للتقارير (انظر الفقرة ١٥) في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقارير أو البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية، حيثما يكون ملائما. ويتم في البيانات المالية التي تتضمن الصلح الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (على سبيل المثال البيانات المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية عبارة عن شركة تابعة) الاعتراف بفروقات التبادل هذه بشكل أولي في عنصر منفصل من حقوق الملكية ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند التصرف بصافي الاستثمار وفقا للفقرة ٤٨.

٣٣ عندما يشكل البند النقدي جزءا من صافي الاستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير ويتم التعبير عنه بالعملية الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير، ينشأ فرق التبادل في البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية وفقا للفقرة ٢٨. وعلى نحو مقل، إذا تم التعبير عن هذا البند بالعملية الوظيفية للعملية الأجنبية، ينشأ فرق تبادل في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالمنشأة معدة التقارير وفقا للفقرة ٢٨. وإذا كان هذا البند مقيما بعملية بإستثناء البيئة الاقتصادية الرئيسية إما للمنشأة المقدمة للتقارير أو للعملية الأجنبية فإن فرقا في الصرف ينشأ في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة التي تد للتقارير وفي البيانات المالية لفردية للعملية الأجنبية حسب الفقرة ٢٨. ويتم إعادة تصنيف فروقات التبادل هذه إلى العنصر المنفصل من حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي البيانات المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو توحيدها لتلصيا أو محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤ عندما تحفظ المنشأة بدفترها وتقوم بالتسجيل بعملية أخرى غير عملتها الوظيفية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد بياناتها المالية، يتم تحويل كافة المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقا للفرقات ٢٠-٢٦. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعملية الوظيفية التي كانت ستظهر لو أنه تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملية الوظيفية. على سبيل المثال، يتم تحويل البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفال، ويتم

تحويل البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الإعتراف بها.

التغير في العملة الوظيفية

٣٥ عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للمنشأة، تطبق المنشأة إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغير.

٣٦ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٣، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالمنشأة. وتبعاً لذلك، ما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، قد يؤدي التغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم المنشأة بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغير. ويتم معاملة المبالغ المحولة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من تحويل العملة الأجنبية المصنفة سابقاً في حقوق الملكية وفقاً للفقرتين ٣٢ و ٣٩ (ج) في حساب الربح أو الخسارة حتى يتم التصرف بالعملة.

استخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية

التحويل إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة (أو عملات). وإذا كانت تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تحتوي مجموعة معينة على منشآت مختلفة ذات عملات وظيفية مختلفة، يتم التعبير عن النتائج والمركز المالي لكل منشأة بعملة شائعة حتى يمكن عرض البيانات المالية الموحدة.

٣٩ يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي للتصريح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم تحويل الأصول والالتزامات لكل ميزانية عمومية معروضة (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ تلك الميزانية العمومية؛

(ب) يتم تحويل الدخل والمصاريف لكل بيان دخل (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و

(ج) يتم الإعتراف بكافة فروقات التبادل الناتجة على أنها عنصر منفصل من حقوق الملكية.

٤٠ لأسباب عملية، يتم غالباً استخدام سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، مثل متوسط سعر الفترة، لتحويل بنود الدخل والمصروف. إلا أنه إذا تقلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون استخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب.

٤١ تنتج فروقات التبادل المشار إليها في الفقرة ٣٩ (ج) مما يلي:

(أ) تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات والأصول والالتزامات بسعر الإقفال. وتنتج فروقات التبادل هذه من بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الربح أو الخسارة ومن تلك المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) تحويل صافي الأصول الإفتتاحية بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم الاعتراف بفروقات التبادل هذه في الربح أو الخسارة لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التكاليف النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وعندما ترتبط فروقات التبادل بعملية أجنبية موحدة لكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات التبادل المترتبة الناشئة من التحويل والمنسوبة إلى حصص الأقلية يتم تخصيصها إلى حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة والاعتراف بها كجزء من هذه الحصص.

٤٢ يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بالقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم تحويل كافة المبالغ (أي الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف، بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث ميزانية عمومية، باستثناء

(ب) عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة بالقتصاد عالي التضخم، تكون المبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة ذات السنة (أي غير المعدلة للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة بالقتصاد عالي التضخم، تهدد المنشأة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" قبل تطبيق طريقة التحويل المبينة في الفقرة ٤٢، باستثناء المبالغ المقارنة التي يتم تحويلها إلى العملة الخاصة بالقتصاد عالي التضخم (انظر الفقرة ٤٢ (ب)). وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم ولا تقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩، فبها تستخدم المبالغ التي تم إعادة عرضها إلى مستوى السعر في تاريخ توقفها عن إعادة عرض بياناتها المالية كتكاليف تاريخية للتحويل إلى عملة العرض.

تحويل العملية الأجنبية

٤٤ يتم تطبيق الفقرات ٤٥-٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨-٤٣، عندما يتم تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية إلى عملة العرض بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير من خلال التوحيد أو للتوحيد التأسيسي أو طريقة حقوق الملكية.

٤٥ إن دمج نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقارير يتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المجموعات للشركة التابعة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والملفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"). إلا أنه لا يمكن إلغاء الأصل أو (الإلتزام) النقدي ضمن المجموعة المشتركة، سواء كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام (الأصل) للمال ضمن المجموعة المشتركة دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى أن البند المالي يمثل إلتزاماً لتحويل العملة إلى عملة أخرى ويعرض المنشأة معدة التقارير لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وتبعاً لذلك، يستمر الاعتراف في البيانات المالية الموحدة للمنشأة معدة التقارير بفرق التبادل هذا في الربح أو الخسارة، أو إذا نشأ من الظروف الموضحة في الفقرة ٣٢، يتم تصنيفه كحقوق ملكية إلى أن يتم التصرف بالعملية الأجنبية.

٤٦ عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعملية الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، عادة ما تقوم العملية الأجنبية بإعداد بيانات إضافية بنفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير. وعندما لا يتم القيام بذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ باستخدام تاريخ إبلاغ مختلف شريطة أن لا يتجاوز الفرق ثلاثة أشهر ويتم إجراء تعديلات لإستيعاب آثار أية معاملات هامة أو غيرها من الأحداث التي تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ الميزانية العمومية للعملية الأجنبية. ويتم إجراء التعديلات للتغيرات الهامة في أسعار الصرف حتى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة معدة التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧. ويتم استخدام نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وعند تطبيق التوحيد التأسيسي على المشاريع المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١.

٤٧ إن أية شهرة تنشأ من شراء العملية الأجنبية وأي تعديلات قيمة عائدة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء تلك العملية الأجنبية تتم معاملتها كصول وإلتزامات خاصة بالعملية الأجنبية. لذلك يتم التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإنقاص وفقاً للفقرتين ٣٩ و٤٠.

إستبعاد المنشأة الأجنبية

٤٨ عند التخلص من المنشأة الأجنبية، فإنه يجب الإعتراف بالمبلغ المتجمع لغروقت الصرف المؤجلة التي تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم الإعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

٤٩ يمكن أن يتخلص المشروع من حصته في المنشأة الأجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع أسهم رأس المال أو التخلي عن كامل أو جزء من تلك المنشأة. يمثل دفع ربح السهم جزء من التخلص فقط إذا كان يمثل استرداداً للإستثمار. وفي حالة التخلص الجزئي، يجري إدراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتجمعة في المكسب أو الخسارة. لا يمثل تخفيض القيمة المرحلة للمنشأة الأجنبية تخلص جزئي، وعليه لا يتم الإعتراف بأي جزء مؤجل من مكسب أو خسارة العملات الأجنبية في تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف

٥٠ يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة الوضع المالي للمنشأة (بما في ذلك العمليات التشغيلية) بعمليتين مختلفتين قد يكون لها آثار ضريبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الإفصاح

٥١ بالإشارة إلى تطبيق "العملة المستخدمة" في الفقرة ٥٣ والفقرات من ٥٥-٥٧، في حالة المجموعة، العملة المستخدمة في الشركة الأم.

٥٢ يجب على المشروع أن يوضح عن :

(أ) مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في الربح أو الخسارة ما عدا تلك التي تزيد عن الأرباح المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بما يتفق مع المعيار ١٣٩ و

(ب) صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبنود منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛ و

٥٣ عندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون معنية، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت إلى تغير في عملة التقرير.

٥٤ عندما يكون هناك تغير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها.

٥٥ عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، لجقها تصف هذه البيانات على أنها تتسجم مع المعايير للدول لإعداد التقارير المالية فقط إذا كانت تتسجم مع كافة متطلبات كل معيار مطبق وكل تفسير مطبق لتلك المعايير بما في ذلك طريقة التحويل المبنية في الفقرتين ٢٩ و ٤٢.

٥٦ تقوم المنشأة أحياناً بعرض بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥. على سبيل المثال، يمكن أن تحول المنشأة فقط بنوداً مختارة من بياناتها المالية إلى عملة أخرى. أو أن المنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم قد تحول البيانات المالية إلى عملة أخرى عن طريق تحويل كافة البنود بأحدث سعر إقبال. ولا

تكون هذه التحولات منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويُقتضى تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧.

٥٧ عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥، فإنها تقوم بما يلي:

(أ) تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تتسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) تفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و

(ج) تفصح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة التحويل المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

تاريخ النفاذ والانتقال

٥٨ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُلغى التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٨ أضاف التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٢١ صافي الاستثمار في عملية أجنبية الصادر في ديسمبر ٢٠٠٥ الفقرة ١١٥ وعدل الفقرة ٣٣، وعلى المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

٥٩ تطبق المنشأة الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على كافة عمليات الإدماج بالشراء التي تحدث بعد بداية فترة الإبلاغ المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. ويسمح بتطبيق الفقرة ٤٧ بأثر رجعي على عمليات الإدماج بالشراء المبكرة. بالنسبة لشراء العملية الأجنبية التي تتم معاملتها بأثر مستقبلي ولكنها تحدث قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، لا تكون المنشأة بإعادة عرض السنوات السابقة ويمكن تبعا لذلك، حيثما يكون ملائما، أن تعمل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة الناشئة من عملية الإدماج بالشراء تلك على أنها أصول والتزامات للمنشأة وليس كصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، إما يتم التعبير عن تعديلات الشهرة والقيمة العادلة تلك بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تكون عبارة عن بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الإدماج بالشراء.

٦٠ تتم محاسبة كافة التغيرات الأخرى التي تنتج من تطبيق هذا المعيار وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

سحب بيانات أخرى

٦١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "التغيرات على التغيرات في سعر الصرف الأجنبي" (المعدل في ١٩٩٣).

٦٢ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- (أ) التفسير - ١١ الصرف الأجنبي - رسملة الخسائر الناتجة من التخفيضات الحادة في العملة؛
(ب) التفسير - ١٩ عمله للتقرير - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩؛ و
(ج) للتقارير المتعلقة بالعملات - ترجمة عملة القياس إلى عملة العرض.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أكبر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ "تأثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الرئيس	السير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بلوث
	هانس-جورج برونس
	انطوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جلبرت جيلارد
	جيمس جي ليسنرينج
	وارن ماكريجور
	بليزينا لومالي
	هاري كي تشميد
	جون سميت
	جيوغري ويتينجتون
	تاتسومي يامادا

مصادقة المجلس على تعديلات معيار المحاسبة الدولي ٢١

لقد تمت المصادقة إصدار تعديلات معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ * آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية- صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المدير التنفيذي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
لطفوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليمسرينج	
ولرن ماكريجور	
بقرشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوفاي ويتلجتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الاستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ٢ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا باعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" في العام ٢٠٠٣. والتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢١ "صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية" في ديسمبر ٢٠٠٥. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسهيلات والانتقادات التي أثارها فيما يتعلق بالمعايير منظم أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء الدلائل والنصوص غير اللازمة والتلخيصات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة أثار التغيرات في أسعار صرف الأجنبي الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢١، لا يناقش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

العملة الوظيفية

إستنتاج ٤ تم سابقاً تعريف مصطلح "عملة الإبلاغ" على أنها "العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية". ويتكون هذا التعريف من فكرتين منفصلتين (تم تحديدهما في التفسير ١٩ "عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ و ٢٩):

- عملة القياس (العملة التي تقيس بها المنشأة البنود في البيانات المالية)؛ و
- عملة العرض (العملة التي تعرض بها المنشأة بياناتها المالية).

وقرر المجلس تنقيح للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لدمج منهج التفسير ١٩ الذي يفصل بين هاتين الفكرتين. ولاحظ المجلس أن استخدام مصطلح "العملة الوظيفية" هو أكثر شيوعاً من استخدام "عملة القياس" لذا قرر تبني المصطلح الأكثر شيوعاً.

إستنتاج ٥ أبدى المجلس قلقه حول أن الإرشادات الواردة في التفسير ١٩ حول تحديد عملة القياس قد تسمح للمنشآت بأن تختار واحدة من عملات متعددة أو تختار عملة غير مناسبة. وبالتحديد اعتقد البعض أن التفسير ١٩ أظهر تركيزاً كبيراً على العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات وتركيزاً قليلاً

على الإقتصاد ذي الصلة الذي يحدد معر تلك المعاملات. ولمواجهة هذه المخاوف، قام المجلس بتعريف العملة الوظيفية على أنها "عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة". كما قدم المجلس إرشادات حول كيفية تحديد العملة الوظيفية (انظر الفقرات ٩-١٤ من المعيار). وتعتمد هذه الإرشادات بشكل كبير على التفسير ١٩ والإرشادات المقابلة في لوائح المتحددة والمعايير الوطنية الأخرى، ولكنه يعكس كذلك قرار المجلس بأن بعض العوامل تستحق تأكيداً أكبر من غيرها.

٦ يستنتاج ٦ ناقش المجلس كذلك ما إذا كانت العملية الأجنبية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من المنشأة معدة للتقارير (كما هو موضح في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١) يمكن أن تملك عملة وظيفية تختلف عن عملة المنشأة الأم.^{*} وقرر المجلس أن العملات الوظيفية ستكون دائماً نفس العملات لأنه قد يكون أمراً متعارضاً بالنسبة للعملية الأجنبية الأساسية "التي تلغ الأعمال كما لو أنها امتداد لعمليات المنشأة معدة للتقارير"^١، أن تعمل في بيئة إقتصادية رئيسية تختلف عن شركتها الأم.

٧ ويستنتج ٧ ويستنتج ذلك ضرورة تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية الأساسية عند نمجها في البيانات المالية للشركة الأم - سيتم قياسها في العملة الوظيفية للشركة الأم. وعلاوة على ذلك، فإنه من غير الضروري التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية. وعندما تختلف العملة الوظيفية للعملية الأجنبية عن العملة الوظيفية لشركتها الأم، فإنها تكون منشأة أجنبية ويتم تطبيق طريقة التحويل الواردة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

٨ ويستنتاج ٨ وقرر المجلس كذلك أن المبادئ الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتمييز العملية الأجنبية الأساسية عن المنشأة الأجنبية تعد ذات صلة في تحديد العملة الوظيفية للعملية. لذلك قام بدمج هذه المبادئ في المعيار في ذلك السبق.

٩ يستنتاج ٩ وافق المجلس على أن المؤشرات الواردة في الفقرة ٩ هي المؤشرات الرئيسية لتحديد العملة الوظيفية وأن الفقرتين ١٠ و ١١ هما فقرتان ثانويتان. وهذا لأن المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ ليست مرتبطة بالبيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة ولكنها تتوفر دليلاً داعماً إضافياً لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.

عملة العرض

١٠ يستنتاج ١٠ ومن المواضيع الأخرى ما إذا يجب السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بعملة (أو عملات) أخرى غير عملتها الوظيفية. ويعتقد البعض أنه لا يجب على المنشأة القيام بذلك. إذ يعتقدون أن العملة الوظيفية، كونها عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة، تصف بشكل جيد الأثر الإقتصادي للمعاملات والأحداث على المنشأة. وبالنسبة للمجموعة التي تتضمن عمليات يحدد من العملات الوظيفية، فإنهم يعتقدون أنه يجب عرض البيانات المالية الموحدة بالعملة الوظيفية التي تستخدمها الإدارة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. ويعتقدون كذلك أن السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بكثير من عملة قد يؤدي إلى إرباك مستخدمي تلك

* يستخدم مصطلح "شركة الأم" على نطاق واسع في هذا السبق للإشارة إلى أن المنشأة تملك فرعاً أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو شركة تابعة

^١ معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنعكح عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢٤.

البيانات المالية أكثر من تقديم للمساعدة لهم. ويعتقد مؤيدو وجهة النظر هذه أن أي عرض بعملية أخرى غير تلك الموضحة أعلاه يجب أن يتم اعتباره على أنه "تحويل ملائمة" خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

استنتاج ١١ ويعتقد آخرون أن اختيار عملة العرض ينبغي أن يكون مقتصرًا مثلاً على العملة الوظيفية لأحد المنشآت الأساسية ضمن المجموعة. إلا أنه يمكن التنازل على هذا القيد بسهولة- أي أن المنشأة التي ترغب في عرض بياناتها المالية بعملية مختلفة يمكن أن تقوم بإنشاء عملية أسلمية لكن صغيرة نسبياً بتلك العملة الوظيفية.

استنتاج ١٢ لا يزال يعتقد البعض أنه، في ضوء التوجه المتزايد نحو العولمة، يجب أن يُسمح للمنشآت بأن تعرض بياناتها المالية بآلية عملة. ولاحظوا أن معظم المجموعات الكبيرة لا تملك عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت، فهم يعتقدون أنه ليس من الواضح ما هي العملة التي يجب أن تكون عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على أخرى. كما يشيرون أيضاً أن الإدارة قد لا تستخدم عملة واحدة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. وبالإضافة إلى ذلك، فهم يلاحظون أنه يجب على المنشآت في بعض الاختصاصات عرض بياناتها المالية بالعملية المحلية، حتى عندما لا تكون هذه العملة هي العملة الوظيفية*. لذلك إذا اقتضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يتم عرض البيانات المالية بالعملية الوظيفية، قد تحتاج بعض المنشآت أن تعرض مجموعتين من البيانات المالية: للبيانات المالية التي تمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعروضة بالعملية الوظيفية وللبيانات المالية التي تمثل للأنظمة المحلية المعروضة بعملية مختلفة.

استنتاج ١٣ اتفق المجلس بالانقشآت الواردة في الفقرة السابقة. ووفقاً لذلك، قرر أنه يجب السماح للمنشآت بعرض بياناتها المالية بآلية عملة (أو عملات).

استنتاج ١٤ أوضح للمجلس أيضاً أن المعيار لا يمنع المنشأة من تقديم "تحويل ملائمة" كمعلومات إضافية. ويمكن أن يعرض "تحويل الملائمة" هذا بيانات مالية (أو أجزاء مختارة من البيانات المالية) بعملية غير عملة العرض، بحيث يكون ذلك ملائمة لبعض المستخدمين. يمكن إعداد "تحويل الملائمة" باستخدام طريقة تحويل غير تلك التي يقتضيها المعيار. ويجب أن يتم بوضوح تحديد هذه الأنواع من "تحويلات الملائمة" كمعلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي يتم تحويلها وفقاً لهذا المعيار.

طريقة التحويل

استنتاج ١٥ ناقش المجلس تحديد الطريقة التي يجب استخدامها لتحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

* وهذا يتضمن المنشآت التي تعمل في بلد آخر وتقوم على سبيل المثال بشر البيانات المالية للائتمان مع مطلب التسجيل في البورصة في ذلك البلد.

إستنتاج ١٦ وافق المجلس على أن لا تؤدي طريقة التحويل إلى إستبدال العملة الوظيفية بعملة أخرى. ويعبرة أخرى، يجب أن لا يؤدي عرض البيانات المالية بعملة مختلفة إلى تغيير الطريقة التي يتم بها قياس البنود ذات الصلة. بل يجب أن تعبر طريقة التحويل عن المبالغ ذات الصلة، كما تم قياسها بالعملة الوظيفية، بعملة مختلفة.

إستنتاج ١٧ في ضوء ذلك، قام المجلس بدراسة طريقتين ممكنتين للتحويل. الطريقة الأولى هي تحويل كافة المبالغ (بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأحد سعر إقتال. ولهذه الطريقة عدة فوائد: إذ أنها سهلة التطبيق ولا ينتج عنها أية أرباح أو خسائر جديدة ولا تغير النسب مثل المعتمد على الأصول. ويدعم هذه الطريقة أولئك الذين يعتقدون بأن عملية التعبير عن المبالغ بعملة مختلفة يجب أن تحافظ على العلاقات بين المبالغ كما تم قياسها بالعملة الوظيفية ولا يجب بالتالي أن تؤدي إلى أية أرباح أو خسائر جديدة.

إستنتاج ١٨ والطريقة الثانية التي أخذها المجلس بعين الإعتبار هي تلك الطريقة التي اقتضتها النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتحويل البيانات المالية للعملية الأجنبية*. وينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض بغض النظر عما إذا كانت البيانات المالية للعملية الأجنبية كما يلي:

- (أ) يتم تحويلها أولاً إلى العملة الوظيفية لمنشأة مجموعة أخرى (لشركة الأم مثلاً) من ثم إلى عملة العرض، أو
(ب) يتم تحويلها مباشرة إلى عملة العرض.

إستنتاج ١٩ وتتفادى هذه الطريقة الحاجة إلى تحديد العملة التي يتم بها التعبير عن البيانات المالية للمجموعة متعددة الجنسيات قبل أن يتم تحويلها إلى عملة العرض. وكما تمت الإشارة أعلاه، لا تملك العديد من المجموعات الكبيرة عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت فإنه من غير الواضح ما هي العملة الوظيفية التي ينبغي اختيارها ليرتبط بها التعبير عن المبالغ قبل تحويلها إلى عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على غيرها. بالإضافة إلى ذلك، ينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض للمنشأة المستقلة ولشركة التابعة للشركة الأم لتي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة العرض.

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أن يقتضي استخدام الطريقة الثانية، أي أن يتم تحويل البيانات المالية لأية منشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو شركة أم أو عملية ضمن مجموعة) تختلف العملة الوظيفية الخاصة بها عن عملة العرض المستخدمة من قبل المنشأة معدة التقارير باستخدام الطريقة المبينة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

إستنتاج ٢١ وبغما يتعلق بتحويل المبالغ المقارنة، تبني المجلس المنهج الذي تقتضاه للتصوير ٣٠ لما يلي:

- (أ) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي ليست العملة الخاصة بإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية المقارنة بسعر الإقتال في

* تستخدم هذه الطريقة لتحويل بنود الميزانية العمومية بسعر الإقتال وبنود الدخل والمصروف بالأسعار القوية (أو المتوسطة)، باستثناء المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم.

تاريخ تلك الميزانية العمومية ويتم تحويل الدخل والمصاريف في بيان الدخل للمقارن بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات)؛ و

(ب) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي العملة الخاصة بإقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة الإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل كل من بنود الميزانية العمومية وبنود بيان الدخل بسعر الإقبال لأحدث ميزانية عمومية معروضة).

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس قرر عدم تبني منهج التفسير ٣٠ لتحويل المبالغ المقارنة للمنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة العرض لإقتصاد عالي التضخم. ولاحظ المجلس أنه في مثل هذه الحالة يقتضي منهج التفسير ٣٠ إعادة عرض المبالغ المقارنة من تلك المبينة في البيانات المالية للسنة الماضية لإستيعاب كل من آثار التضخم والتغيرات في أسعار الصرف. وإذا كانت أسعار الصرف تعكس بشكل كامل مستويات الأسعار المختلفة بين نظمي الإقتصاد التي ترتبط بهما، سيؤدي منهج التفسير ٣٠ إلى نفس المبالغ للبنود المقارنة كما تم الإبلاغ عنها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة. وعلاوة على ذلك، لاحظ المجلس أنه في السنة السابقة تم التعبير عن المبالغ ذات الصلة بعملة العرض غير المتضخمة ولم يكن هناك داع لتغييرها. ولهذه الأسباب قرر المجلس أن يقتضي أن تكون كافة المبالغ المقارنة هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يجري أي تعديل للتغييرات اللاحقة في مستوى الأسعار أو التغييرات اللاحقة في أسعار الصرف).

إستنتاج ٢٣ قرر المجلس أن يمحج في المعيار معظم متطلبات الإصحاح للتفسير ٣٠ "عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض" التي تنطبق عندما يتم استخدام طريقة تحويل مختلفة أو معلومات إضافية أخرى، على سبيل المثال عندما يتم عرض مقتطف معين من البيانات المالية الكاملة بعملة أخرى غير العملة الوظيفية (انظر الفقرة ٥٧ من المعيار). ويمكن هذه الإصحاحات المستخدمين من تمييز المعلومات التي يتم إعدادها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست موضوع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما تعلم المستخدمين أيضا عن كيفية إعداد المعلومات الأخيرة.

رسملة فروقات الصرف

إستنتاج ٢٤ أتاحت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خيارا محدودا لمحاسبة فروقات الصرف التي تنشأ عن تخفيض العملة للحد أو استهلاك العملة الذي لا يوجد مقابله وسيلة صالية للتحوط والذي يؤثر على الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها والتي تنشأ بشكل مباشر عن الشراء الأخير للأصل*. وتمثلت المعالجة التحليلية في الإعراف بفروقات الصرف في الربح أو الخسارة. في حين تمثلت المعالجة البديلة المسموحة في الإعراف بها كأصل.

إستنتاج ٢٥ لاحظ المجلس أن المعالجة البديلة المسموحة (الإعراف كأصل) لم تكن وفقا للإطار/إعدادات وعرض البيانات المالية لأن خسائر الصرف لا تلي تعريف الأصل. وعلاوة على ذلك، لم تسمح لية هيئة واضعة للمعايير ذات صلة كما لم تقتضي الإعراف بخسائر الصرف كأصل، لذا فإن

* معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المطبق عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢١.

إلغائه من شأنه أن يحسن من المقاربة. وأخيراً، وفي العديد من الحالات التي يتم فيها تلبية شروط الاعتراف كأصل، يتم إعادة عرض الأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع". لذلك وإلى الحد الذي تعكس فيه خسارة الصرف التضخم المفرط، يأخذ معيار المحاسبة الدولي ٢٩ هذا الأثر بعين الاعتبار. ولكلفة هذه الأسباب، قام المجلس بإلغاء المعالجة البديلة المسموحة وتم استبدال للتفسير ذي العلاقة.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية

استنتاج ١٢٥ إن المبدأ في الفقرة ٣٢ هو أن فروقات الصرف الناجمة من بند نقدي هي في جوهرها جزء من صافي استثمار المنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية يتم الاعتراف بها في عنصر في حقوق الملكية في البيانات المالية لمجموعة المنشأة المعدة للتقارير، ومن بين التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢١ التي تمت في عام ٢٠٠٣ كان تقديم الإرشاد بشأن هذا المبدأ الذي يتطلب أن يكون البند النقدي مقيماً بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية لما للمنشأة التي تعد للتقارير أو للعملة الأجنبية، ولم تشمل النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ على هذا الإرشاد.

استنتاج ٢٥ب يمكن أيضاً المتطلبات بالمثل التالي: تملك الشركة الأم ١٠٠٪ من الشركة التابعة ص، وعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للشركة الأم هي للجنيه الإسترليني، وصلة البيئة الاقتصادية الرئيسية للشركة التابعة ص هي البيزو المكسيكي. تقوم الشركة الأم بمنح قرض مقداره ١٠٠ دولار أمريكي للشركة التابعة ص، وليس من المخطط أو المحتمل سداد القرض في المستقبل المنظور، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) الاعتراف بفروقات الصرف للناجمة، عن القرض في الربح أو الخسارة في البيانات المالية المجمعة للشركة الأم ص، بينما سيتم الاعتراف بهذه الفروقات مبدئياً في حقوق الملكية في البيانات المالية المجمعة للشركة الأم ص أو كان سيتم تقييم القرض بالجنيه الإسترليني أو البيزو المكسيكي.

استنتاج ٢٥ج بعد صدور معيار المحاسبة الدولي ٢١ المعدل في عام ٢٠٠٣ أثار المشاركون الإهتمامات التالية:
(أ) إن الممارسة الشائعة بالنسبة لبند نقدي يشكل جزءاً من استثمار المنشأة في عملية أجنبية أن يكون مقيماً بعملة ليست عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة المقدمة للتقارير أو العملية الأجنبية، والمثل على ذلك هو البند النقدي المقيم بعملة أكثر سهولة في التحويل من العملة المحلية لعملية أجنبية.

(ب) إن الاستثمار في عملية أجنبية المقيم بعملة ليست عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة المقدمة للتقارير أو العملية الأجنبية لا يحرض المجموعة لفرق في صرف العملة الأجنبية كبير مما ينشأ عندما يكون الاستثمار مقيماً بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة المقدمة للتقارير أو العملية الأجنبية، ويجم عن ذلك ببساطة فروقات صرف ناجمة في البيانات المالية الفردية للبيئة الأجنبية والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة المقدمة للتقارير.

(ج) ليس من الواضح ما إذا كان يجب تفسير المصطلح "المنشأة التي تعد التقارير" في الفقرة ٣٢ على أنه المنشأة المفردة أو المجموعة التي تشمل شركة لم وجميع شركاتها التابعة، ونتيجة لذلك تتعامل المشاركون ما إذا كان يجب إجراء معادلة للبند النقدي بين العملية

الأجنبية والمنشأة التي تعد للقرارات، أو ما إذا يمكن إجراء معاملته بين العملية الأجنبية وأي عضو في المجموعة الموحدة، أي المنشأة التي تعد للقرارات أو أي من شركاتها التابعة.

إستنتاج ٢٥د أشار المجلس إلى أن طبيعة البند النقدي المشار إليه في الفقرة ١٥ مشابهة لإستثمار في حقوق الملكية في عملية أجنبية، أي أن تسوية البند النقدي ليس مخططاً لها أو من المحتمل حدوثها في المستقبل المنظور، وبناء على ذلك فإن المبدأ في الفقرة ٢٢ الخاص بالإعتراف بفروقات الصرف الناجمة من بند نقدي مبدئياً في عنصر منفصل لحقوق الملكية سيؤدي بشكل فعال إلى أن يعالج البند النقدي محاسبياً بنفس الطريقة مثل استثمار في حقوق الملكية في العملية الأجنبية عندما يتم إعداد البيانات المالية المجمعة، وقد توصل المجلس إلى أنه يجب أن لا تعتمد للمعالجة المحاسبية في البيانات المالية المجمعة على العملة المقيم بها البند النقدي ولا على العملة التي تجري المنشأة ضمن للمجموعة بها للمعاملة مع العملية الأجنبية.

إستنتاج ٢٥هـ تبعاً لذلك قرر المجلس في عام ٢٠٠٥ تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١، ويتطلب التعديل الإعتراف مبدئياً بفروقات الصرف للناجمة من بند نقدي يشكل جزءاً من صفحي استثمار المنشأة في عنصر منفصل لحقوق الملكية في البيانات المالية المجمعة، وينطبق هذا المطلب بغض النظر عن عملة البند النقدي وما إذا كان البند النقدي ينجم عن معاملة مع المنشأة التي تعد للقرارات أو أي من شركاتها التابعة.

إستنتاج ٢٥و اقترح المجلس كذلك تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢١ لإيضاح أن الإستثمار في عملية أجنبية تجربها شركة زميلة للمنشأة التي تعد للقرارات ليس جزءاً من صفحي الإستثمار في تلك العملية الأجنبية، وقد اختلف المستجيبون لمسودة العرض مع هذا الاقتراح، وقال العديد منهم أن التعديل المقترح يضيف قاعدة مفصلة لم تكن مطلوبة لأن المبدأ في الفقرة ١٥ كان واضحاً، ولقاء إعادة المناقشات ووفق للمجلس على هذه الملاحظات وقرر عدم المضي قدماً في هذا للتعديل المقترح.

تعديلات الشهرة والقيمة العادلة

إستنتاج ٢٦ أُنشأت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خواراً لتحويل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ عن شراء المنشأة الأجنبية (أ) بسعر الإقتال أو (ب) بسعر المعاملة للتاريخية.

إستنتاج ٢٧ ووفق للمجلس من حيث المفهوم على أن المعالجة الصحيحة تعتمد على ما إذا كانت تعديلات الشهرة والقيمة للعائلة جزء من:

(أ) الأصول والإلتزامات الخاصة بالمنشأة المندمجة (مما يقتضي ضمناً تحويلها بسعر الإقتال)؛ أو

(ب) الأصول والإلتزامات الخاصة بالشركة الأم (مما يقتضي ضمناً تحويلها بالسعر التاريخي).

إستنتاج ٢٨ وافق للمجلس على أن تعديلات القيمة للعائلة ترتبط بشكل واضح بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المندمجة ولذلك يجب تحويلها بسعر الإقتال.

استنتاج ٢٩ تعتبر الشهرة أكثر تعقيداً ويعود سبب ذلك جزئياً إلى أنه يتم قياسها بقيمة متبقية. وبالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أن المسائل الصعبة قد تنشأ عندما تضم المنشأة المندمجة مؤسسات أعمال ذات عملات وظيفية مختلفة (على سبيل المثال، إذ كانت المنشأة المندمجة هي مجموعة متعددة الجنسيات). وقد ناقش المجلس كيفية تقييم أية شهرة ناتجة لانخفاض القيمة وبالتحديد ما إذا كان يجب تخفيض الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية مختلفة أو ما إذا كان يمكن محاسبتها وتقييمها عند مستوى أعلى.

استنتاج ٣٠ وتفيد إحدى وجهات النظر أنه عندما تشتري الشركة الأم عملية متعددة الجنسيات تتكون من مؤسسات أعمال ذات عدة عملات وظيفية مختلفة، فإنه يمكن معاملة أية شهرة كأصل للشركة الأم/المنشأة المشتري واختبارها لانخفاض القيمة عند مستوى موحد. ويعتقد أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه بأن الشهرة، من الناحية الاقتصادية، عبارة عن أصل خاص بالشركة الأم لأنها جزء من سعر الإنمماج بالشراء المدفوع من قبل الشركة الأم. لذلك فهم يعتقدون أنه من غير الصحيح تخصيص الشهرة للعديد من مؤسسات الأعمال المندمجة وتحويلها إلى عملاتهم الوظيفية المختلفة. بل تتعرض الشهرة، التي تتم معاملتها كأصل خاص بالشركة الأم، لمخاطر للعملة الأجنبية، ويجب أن لا يتم الاعتراف بفروقات التحويل المتوقعة بها. ويعتقدون بالإضافة إلى ذلك أنه يجب اختيار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى موحد. وبموجب وجهة النظر هذه، فإن تخصيص أو تخفيض قيمة الشهرة إلى مستوى كل، مثل كل عملة وظيفية مختلفة ضمن العملية الأجنبية المندمجة، لن يخدم أي غرض.

استنتاج ٣١ وقد اتخذ البعض الآخر وجهة نظر مختلفة. حيث يعتقدون أن الشهرة هي جزء من صافي استثمار الشركة الأم في المنشأة المندمجة. ومن وجهة نظرهم، يجب أن لا تتم معاملة الشهرة بشكل مختلف عن الأصول الأخرى للمنشأة المندمجة، وبالتحديد الأصول غير ملموسة، لأنه من الممكن أن يشتمل جزء كبير من الشهرة على أصول غير ملموسة غير مؤهلة للإعتراف المنفصل. كما يلاحظون أيضاً أن الشهرة تنشأ فقط بسبب الاستثمار في المنشأة الأجنبية ولا يكون لها وجود بعيداً عن تلك المنشأة. وأشاروا أخيراً إلى أنه عندما تتكون المنشأة المندمجة من عدد من مؤسسات الأعمال ذات العملات الوظيفية المختلفة، فإنه يتم توليد التكاليف النقدية التي تدعم الاعتراف المستمر بالشهرة بتلك العملات الوظيفية المختلفة.

استنتاج ٣٢ ألقى المجلس بالأسباب المبينة في الفقرة السابقة وقرر أن تتم معاملة الشهرة كأصل للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقفال. وتبعاً لذلك، يجب تخصيص الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية للعملية الأجنبية المندمجة. مما يعني أن المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة لأغراض تحويل العملة الأجنبية يمكن أن يختلف عن المستوى الذي يتم وفقه اختيار انخفاض قيمة الشهرة. وتتبع المنشآت المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" لتحديد المستوى الذي يتم وفقه اختبار لانخفاض قيمة الشهرة.

معار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلقة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات

معيير المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

	الهدف
٣-١	النطاق
٦-٤	تعريفات
٩-٧	تكاليف الإقتراض - المعالجة الأساسية
٨-٧	الاعتراف
٩	الإفصاح
٢٨-١٠	تكاليف الإقتراض - المعالجة البديلة المسموح بها
٢٨-١٠	الاعتراف
١٨-١٣	تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة
١٩	زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ لقبول للاسترداد
٢٢-٢٠	بدء للرسملة
٢٤-٢٣	تعليق الرسملة
٢٨-٢٥	توقف الرسملة
٢٩	الإفصاح
٣٠	أحكام إنتقالية
٣١	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ "تكاليف الاقتراض" مبين في الفقرة ١-٣١. تتناول جميع الفقرات في التكملة ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيـار المحاسبة الدولي ٢٣

"تكاليف الإقتراض"

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض. يتطلب هذا المعيار عموماً الاعتراف في الحال بتكاليف الإقتراض كمصروف، ولكن المعيار يسمح، كمعالجة بديلة مسموح بها، برسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.
- ٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "رسملة تكاليف الإقتراض" المصادق عليه في عام ١٩٨٣.
- ٣ لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالترلم.

تعريفات

- ٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها أثناء:

تكاليف الإقتراض هي تكلفة الفائدة والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.

الأصل المؤهل هو الأصل الذي يتطلب وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.
- ٥ يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتراض ما يلي:
 - (أ) الفائدة على حساب المسح على المكشوف لدى البنك والإقتراض قصير الأجل وطويل الأجل؛
 - (ب) إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقتراض؛
 - (ج) إطفاء التكاليف الملحقة المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقتراض؛
 - (د) تكاليف التمويل المتعلقة بعقد الإيجار التمويلية المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٧ "عقد الإيجار"؛ و
 - (هـ) فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.
- ٦ من أمثلة الأصول المؤهلة المخزون الذي يتطلب فترة طويلة من الوقت ليصبح جاهزاً للبيع، والمنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الإستثمارات العقارية. أما الإستثمارات الأخرى والمخزونات التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فليست أصولاً مؤهلة، كذلك فإن الأصول الجاهزة للاستخدام المقصود أو البيع ليست أصولاً مؤهلة.

تكاليف الإقتراض - المعالجة الأساسية

الإعتراف

- ٧ يجب الاعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.
- ٨ بموجب معالجة نقطة المرجعية يعترف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها بغض النظر عن كيفية استخدام الإقتراض.

الإفصاح

- ٩ يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.

تكاليف الإقتراض - المعالجة البديلة المسموح بها

الإعتراف

- ١٠ يجب الاعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها باستثناء ما يتم رسمته بموجب الفقرة ١١.
- ١١ تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل يجب رسمتها كجزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهل لرسمته بموجب هذا المعيار.
- ١٢ بموجب المعالجة البديلة المسموح بها، يتم إدخال تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل للمؤهل ضمن تكلفة ذلك الأصل. ويتم رسملة تكاليف الإقتراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أنه سينتج عنها فائدة اقتصادية مستقبلية للمشروع ويمكن قياس التكلفة بشكل موثوق. ويتم الاعتراف بتكاليف الإقتراض الأخرى كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة

- ١٣ تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الإقتراض التي كان يمكن تجنبها لو لم يتم الاتفاق على الأصل المؤهل، وعندما يقتض المشروع أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل محدد، فإن تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة لذلك الأصل للمؤهل يمكن تحديدها بسهولة.

- ١٤ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين عملية إقتراض معينة وأصل مؤهل وتحديد الإقتراض الذي كان يمكن خلاقاً لذلك تجنبه. تحدث هذه الصعوبة على مبيع المثال، عندما يتم تسويق نشاط الإقتراض بشكل مركزي. كما تنشأ الصعوبات كذلك عندما تستخدم المجموعة أدوات دين متعددة لإقتراض الأموال بأسعار فائدة مختلفة وتم تفرصها على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة. تنشأ تعقيدات أخرى من خلال استخدام قروض محددة أو مربوطة بالعملة الأجنبية عندما تصل

المجموعة في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع، ومن التقلب في أسعار الصرف، لذلك يعتبر تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تحزى مباشرة إلى تملك الأصل المؤهل أمراً "صعباً" ويتطلب ممارسة الحكم للشخصي.

١٥ يتم تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة على الأصل المؤهل على أساس تكاليف الاقتراض الفعلية المتكبدة على ذلك الاقتراض مطروح منها أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت للأموال المقرضة وذلك في حدود الاقتراض بشكل خاص لغرض الحصول على أصل مؤهل.

١٦ قد ينتج عن الترتيبات التمويلية لأصل مؤهل أن يحصل المشروع على أموال مقرضة وينكبد تكاليف اقتراض متعلقة بذلك قبل استخدام كل أو بعض الأموال المقرضة للأصل للمؤهل، في مثل هذه الظروف يتم استثمار الأموال مؤقتاً بانتظار لفقها على الأصل المؤهل. عند تحديد المبلغ المؤهل للرسملة خلال الفترة من تكاليف الاقتراض يجب طرح أي دخل استثمار اكتسب على هذه الأموال من تكاليف الاقتراض المتكبدة.

١٧ عندما تقترض الأموال بشكل عام وتستخدم لغرض الحصول على أصل مؤهل ، فإن المبلغ المؤهل للرسملة من تكاليف الاقتراض يجب أن يحدد بواسطة تطبيق معدل رسملة على النفقات على ذلك الأصل. يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المطبقة على إقتراضات المشروع القائمة خلال الفترة عدا الاقتراض الذي يتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل . ويجب أن لا يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض المرسل خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض المتكبدة خلال الفترة.

١٨ في بعض الظروف يكون من المناسب شمول جميع إقتراضات الشركة الأم والشركات التابعة لها عند احتساب المعدل المرجح لتكاليف الاقتراض، وفي أحيان أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة معدل مرجح لتكاليف الاقتراض المناسب لاقتراضها لخاص.

زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

١٩ عندما تزيد القيمة المرحلة أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن مبلغه القابل للاسترداد أو صافي القيمة القابلة للتحقق، فإنه يجب تنزيل أو شطب القيمة المرحلة بموجب متطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وفي حالات محددة، يتم إعادة تسجيل مبلغ التتزيل أو الشطب بموجب تلك المعايير المحاسبية الأخرى.

بدء الرسملة

٢٠ يجب أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل للمؤهل عندما.

(أ) يجري تكبد النفقات على الأصل؛

(ب) يجري تكبد تكاليف الاقتراض؛ و

(ج) تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

٢١ تتضمن النفقات على الأصل المؤهل فقط النفقات التي نجم عنها دفعت نقدية أو تحويل أصول أخرى أو اقتراض للزمامات تحمل فائدة. يجري تخفيض النفقات بآلية دفعات لإجاز مسئلة وهبات مسئلة فيما يتعلق بالأصل (راجع المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ * محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية). إن متوسط القيمة المرحلة للأصل خلال الفترة بما في ذلك تكاليف الاقتراض المرسمة سابقاً تمثل عادة تقديراً معقولاً للنفقات التي يطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

٢٢ تضم النشاطات الضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود أو البيع أكثر من مجرد بناء المادي. فهي تشمل العمل التقني والإداري قبل بدء البناء المادي للأصل، مثل النشاطات المتعلقة بالحصول على الرخص قبل بدء البناء المادي للأصل، ولكن هذه النشاطات لا تشمل الاحتفاظ بالأصل عندما لا يكون هناك إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. على سبيل المثال، يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة في الفترة التي تكون فيها نشاطات تطوير الأرض سائرة لثأرها، ولكن لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة لثأر لثأر الأرض لغايات البناء عليها طالما لا يوجد أي نشاط تطوير متعلق بذلك.

تعليق الرسملة

٢٣ يجب تطبيق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي يحدث خلالها إعالة للتطوير الفعلي.

٢٤ قد يتم تكبد تكاليف للاقتراض خلال فترة طويلة من التوقف عن النشاطات الضرورية لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع. تعد مثل هذه التكاليف تكاليف احتفاظ بأصول تامة جزئياً ولا تكون مؤهلة للرسملة، إلا أن رسملة تكاليف الاقتراض لا تتوقف عادة خلال الفترة التي تنفذ فيها الأعمال النقدية والإدارية الجوهرية، كما لا تتوقف رسملة تكاليف الاقتراض في فترة التأخير المؤقت للضرورية كجزء من إجراءات إعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع. على سبيل المثال تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية للالزمة للنضوج المخزون أو للفترة الإضافية التي يؤدي ارتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعالة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في ذلك الإقليم الجغرافي.

توقف الرسملة

٢٥ يجب توقيف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود أو البيع.

٢٦ يكون الأصل عادة جاهز لاستخدامه المقصود أو البيع عند إكمال البناء الفعلي للأصل حتى لو كان العمل الإداري الروتيني مستمر. إذا كانت التعديلات البسيطة، مثل ديكور المقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كافة النشاطات قد تمت فعلياً.

٢٧ عندما يتم إكمال صنع الأصل المؤهل على أجزاء بحيث يمكن استخدام كل جزء لوحدة بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى، فإن رسملة تكاليف الاقتراض يجب أن تتوقف عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد ذلك الجزء للاستخدام أو البيع.

٢٨ يعتبر مجمع الأعمال المؤلف من عدة مبانٍ والذي يمكن استخدام كل مبنى فيه أفراداً مثال على أصل مؤهل كل جزء فيه قابل للاستخدام بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى. ومثال الأصل المؤهل الذي يجب أن يكون كاملاً قبل أن يتم استخدام أي جزء منه هو المصنع الذي يحتوي على عدة عمليات صناعية يتم بشكل متتابع في أجزاء مختلفة من المصنع في نفس الموقع، مثل مصنع الفولاذ.

الإفصاح

٢٩ يجب أن توضح البيانات المالية عن ما يلي:

- (أ) السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقراض ؛
- (ب) مبلغ تكاليف الإقراض المرسلة خلال الفترة؛ و
- (ج) معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقراض المؤهلة للرسملة.

أحكام انتقالية

٣٠ عندما يعتبر تبني هذا المعيار تغييراً في سياسة محاسبية، يشجع المشروع على تعديل بياناته المالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وبديل عن ذلك يجب على المشروع الذي يتبع للمعالجة المحاسبية البديلة رسملة فقط تكاليف الإقراض التي يتم تكديدها بعد تاريخ تطبيق المعيار والتي تحقق شروط الرسملة.

تاريخ النفاذ

٣١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

معيـار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين- المكسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات أصدرها حتى تاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة	١- مقدمة ١- مقدمة ١٣
معيـار المحاسبة الدولي ٢٤	
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	
الهدف	١
النطاق	٢-٤
الهدف من الإفصاح الأطراف ذات العلاقة	٥-٨
تعريف	٩-١١
الإفصاح	١٢-٢٢
تاريخ التنفيذ	٢٣-٢٣
سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعدل صياغته ١٩٩٤)	٢٤
الملحق:	
التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٠	
مصالحة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٤	
أساس الإستنتاجات	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" مبين في الفقرة ١-٢٤ والملحق. تتساوى جميع الفترات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بـ لجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و بـ لـ تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) ويهدف تطبيقه للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٤ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإسخال التصنيفات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلاوات والانتقادات التي أثرت من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعيار. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البذائل والنصوص غير اللازمة والتخلصات الواردة في المعيار والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ في توفير الإرشادات الإضافية والوضوح في نطاق المعيار والتمريفات والإفصاحات للأطراف ذات العلاقة. وقد تم تعديل صياغة هدف المعيار لتوضيح أن البيانات المالية المنشأة ينبغي أن تحتوي الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو إمكانية أن يكون المركز المالي والربح أو الخسارة قد تأثر بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المحقة لديهم. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ فيما يلي لائحة للتغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

النطاق

مقدمة ٥ يقتضي المعيار الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية.

مقدمة ٦ تندرج المنشآت التي تتم إدارتها من قبل الدولة ضمن نطاق المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، أي أن تلك المنشآت التي تركز على جني الأرباح لا يتم إعفاؤها من الإفصاح عن المعاملات مع المنشآت الأخرى التي تتم إدارتها من قبل الدولة.

الهدف من إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

مقدمة ٧ تم إلغاء المناقشات حول تسعير المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة لأن المعيار لا ينطبق على قياس معاملات الأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

مقدمة ٨ تم توسيع تعريف "الطرف ذي العلاقة" من خلال إضافة ما يلي:

- الأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛
- المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛ و

- خطط منافع ما بعد التوظيف لتحقيق منفعة معينة لموظفي منشأة ما، أو منشأة تكون طرف ذو علاقة بتلك المنشأة.

مقدمة ٩ يضيف المعيار تعريفاً للأعضاء المقربين في العائلة من فرد ما^١ ويوضح أن المدراء غير التنفيذيين هم موظفون في الإدارة الرئيسية.

مقدمة ١٠ يوضح المعيار أن الطرفين المشاركين في المشروع المشترك ليسا طرفان ذوي علاقة لأنهم يشتركون في السيطرة المشتركة على المشروع المشترك.

الإفصاح

مقدمة ١١ يوضح المعيار بالإضافة إلى ذلك متطلبات الإفصاح عما يلي:

- الأرصدة المتعلقة لدى الأطراف ذات العلاقة إلى جانب الشروط والبنود الخاصة بها بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية.
- تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها.
- تسوية الالتزامات نيابة عن المنشأة أو من قبل المنشأة نيابة عن جهة أخرى.

مقدمة ١٢ يوضح المعيار أن المنشأة توضح عن أن البنود الخاصة بمعاملات الطرف ذي العلاقة هي مرافقة لتلك التي تسود في المعاملات على أسس تجاري فقط إذا كان يمكن إثبات هذه البنود.

مقدمة ١٣ تتضمن الإفصاحات الجديدة الأخرى المطلوبة ما يلي:

- مبالغ المعاملات والأرصدة المتعلقة فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة. ولم يعد الإفصاح عن نسب من المعاملات والأرصدة المتعلقة أمراً كافياً.
- المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المدونة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة للقبض من، الأطراف ذات العلاقة في فئات مختلفة من الأطراف ذات العلاقة.
- اسم الشركة الأم للمنشأة، وفي حال كان مختلفاً، الطرف المسيطر الأساسي، وإذا لم يتم أي من هذين الطرفين بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، فإن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك يكون مطلوباً.

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

"الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية المنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المتعلقة لدى هذه الجهات.

النطاق

٢ يتم تطبيق هذا المعيار في:

- (أ) تحديد علاقات ومعاملات الطرف ذو العلاقة؛
- (ب) تحديد الأرصدة المتعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها؛
- (ج) تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين (أ) و(ب) مطلوباً؛ و
- (د) تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

٣ يقتضي للمعيار الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالمنشأة في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالشركة الأم أو المشارك في المشروع المشترك أو المستثمر المعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة".

٤ يتم الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة مع المنشآت الأخرى في مجموعة ما في البيانات المالية للمنشأة. ويتم إلغاء المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة ضمن المجموعة عند إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة

٥ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة خاصة بطبيعية للتجارة الأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المشاريع الزميلة- في هذه الظروف، يكون للشركة التأثيرات السالبة للتشغيلية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة، الرقابة المشتركة أو للتأثير الهام.

٦ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة يكون لها تأثير على الربح أو الخسارة والوضع المالي للمنشأة. من الممكن أن لا تدخل المنشأة بعمليات لا تتعلق بالأطراف لأصحاب العلاقة. مثال ذلك، قد تقوم شركة ببيع جزء كبير من إنتاجها إلى الشركة الأم بالكلفة لأنها قد لا تجد عميل بديل إذا لم تشتري الشركة الأم هذه المنتجات. أيضاً لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٧ قد يتأثر الربح والخسارة والمركز المالي للمشروع بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كاف للتأثير على عمليات المشروع معد التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشأة تابعة بإقهاء العلاقات مع شريك تجاري

عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة زميلة تسهل في نفس المجال التجاري للشريك السابق. ولحيناً قد يمتنع أحد الأطراف عن العمل بسبب للتأثير الهام لطرف آخر، على سبيل المثال، قد تصدر تعليمات لمنشأة تابعة من قبل المنشأة الأم بعدم الإشتغال بأنشطة البحث والتطوير.

٨ لهذه الأسباب، العلم بعمليات الأطراف ذات العلاقة، للموازنة بشكل واضح والعلاقات الشخصية من الممكن أن تؤثر على التقييم لأغراض الضريبة لعمليات المنشأة بواسطة معدي البيانات المالية، متضمنة التقييم لأغراض الأخطار في مراحل دوران المنشأة.

تعريف

٩ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها:

طرف ذو علاقة يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:

- (١) سواءاً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:
 - (١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة للزميلة)؛
 - (٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً مهماً عليها؛ أو
 - (٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛
 - (ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة")؛
 - (ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة")؛
 - (د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسية في المنشأة أو شركتها الأم؛
 - (هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛
 - (و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، أو يملك حقوق تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو
 - (ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.
- معلومة طرف ذو علاقة تحويل موارد أو التزامات بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا.
- أعضاء عائلة الفرد المقيمين هم أفراد العائلة الذين يتوقع منهم أن يؤثرأو على أو أن يتأثروا بذلك الفرد في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:
- (أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛
 - (ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و
 - (ج) الأشخاص الذين يعيلهم الفرد أو شريكه المحلي.

للتعويض يشمل كافة منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين) بما في ذلك منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال المقابل المدفوع مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل المقابل المدفوع بالنقدية عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بالمنشأة. يتضمن التعويض:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة للمرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحققت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والملع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛

(ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

للتحكم القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المشروع سواء بموجب تشريع أو اتفاق.

الرقابة المشتركة إتفاق تعاقدي لتبادل الرقابة بما في ذلك الأنشطة الاقتصادية.

موظفو الإدارة الرئيسيون أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.

تأثير هام (لفرض هذا المعيار) القدرة على المشاركة في قرارات المشروع الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية وليس التحكم في تلك السياسات. يمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق من خلال المشاركة في الملكية أو بموجب تشريع أو اتفاق.

١٠ عند النظر في علاقة كل طرف ذو علاقة محتمل، يتم إيداء الإهتمام بجوهر العلاقة وليس فقط شكلها القانوني.

١١ بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

(أ) شركتان، لمجرد أن لهما مدير مشترك، رغم ما ورد في الفقرتين ٣ (د) و(هـ) أعلاه، (إلا أنه من الضروري الأخذ في الاعتبار إمكانية أن يكون المدير قادراً على التأثير على سياسات الشركتين في تعاملاتهما المتبادلة وتقييم هذا الاحتمال).

(ب) مشروعين صغيرين لأنهم يشتركون في الرقابة المشتركة أكثر من المشروع المشترك.

(ج) (١) الممولون،

(٢) اتحادات العمال،

(٣) مؤسسات المنافع العامة، و

(٤) الإدارات الحكومية ووكالاتها.

وذلك في مجال تعاملاتها العادية مع المشروع وبموجب تلك التعاملات فقط (برغم أنهم يمكن أن يحدوا حرية عمل المشروع أو يشاركوا في عملية صنع قراراتها)؛ و

(د) عمل، مورد، صاحب امتياز، موزع، أو وكيل عام يقوم للمشروع بحجم تعامل كبير معه بفضل الإعتماد الاقتصادي الناتج عن ذلك.

الإفصاح

١٢ يتم الإفصاح عن العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة. وتلصيح المنشأة عن اسم الشركة الأم، وفي حال كان مختلفاً، الطرف المسيطر الأساسي. إذا لم تقم كل من الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك.

١٣ لنتمكن مستخمي البيانات المالية من تشكيل وجهة نظر حول آثار علاقات الأطراف ذات العلاقة على المنشأة، من الملائم الإفصاح عن علاقة الطرف ذي العلاقة عندما تتواجد السيطرة، بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة.

١٤ يرد تحديد علاقات الأطراف ذات العلاقة بين الشركات الأم والشركات التابعة إلى جانب متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١ التي تقتضي إدراج ووصف ملائمين للإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

١٥ عندما لا تقوم الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، تقوم المنشأة بالإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك. وتكون ثاني أكبر شركة أم هي أول شركة أم في المجموعة تسبق الشركة الأم المباشرة التي تقوم بوضع البيانات المالية الموحدة المتوفرة للإستخدام العام.

١٦ تلصيح المنشأة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال ولكل من الفئات التالية:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف؛

(ج) المنافع طويلة الأجل الأخرى؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

١٧ إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، تلصيح المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة والمعلومات الخاصة بالمعاملات والأرصدة المعطاة اللازمة لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات المالية. وترد متطلبات الإفصاح هذه إلى جانب المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦ للإفصاح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسية. تتضمن الإفصاحات، كحد أدنى، ما يلي:

(أ) مبلغ المعاملات؛

(ب) مبلغ الأرصدة المعلقة:

- (١) البنود والشروط الخاصة بها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية؛ و
- (٢) تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة؛ و

- (د) المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعنومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

١٨ يتم تقديم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ١٧ بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:

- (أ) الشركة الأم؛
- (ب) المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة؛
- (ج) الشركات التابعة؛
- (د) الشركات الزميلة؛
- (هـ) المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛
- (و) موظفو الإدارة الرئيسية للمنشأة أو شركتها الأم؛ و
- (ز) الأطراف ذات العلاقة الأخرى.

١٩ إن تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في الفئات المختلفة كما هو مطلوب في الفقرة ١٨ هو امتداد لمتطلب الإفصاح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" لعرض المعلومات إما في الميزانية العمومية أو الملاحظات. ويتم توسيع الفئات لتقديم تحليل أكثر شمولاً لأرصدة الطرف ذي العلاقة وتطبيقه على معاملات الطرف ذي العلاقة.

٢٠ فيما يلي أمثلة لحالات من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي قد تتطلب من المشروع معد التقرير الإفصاح عنها في الفترة المتأثرة :

- (أ) مشتريات أو مبيعات سلع (تامة أو غير تامة للصنع)؛
- (ب) مشتريات أو مبيعات ممتلكات وأصول أخرى؛
- (ج) تقديم أو استلام خدمات؛
- (د) قتلجبر؛
- (هـ) ترتيبات الوكالة؛
- (و) تحويل البحث والتطوير؛
- (ز) التحويل تحت الإقفاقيات للمرخصة؛
- (ح) التحويل تحت الإقفاقيات المالية (متضمنة القروض وحقوق المساهمين نقداً أو عينياً)؛
- (ط) مخصصات للكفالات أو الضمانات؛ و
- (ي) تسديد الإلتزامات على حساب منفعة المنشأة أو بواسطة المنشأة على حساب طرف آخر.

إن مشاركة شركة أم أو شركة تابعة في خطة منافع محددة تشارك في المخاطرة بين منشآت المجموعة هي معاملة بين أطراف ذات علاقة (انظر الفقرة ٣٤ب من معيار المحاسبة الدولي ١٩).

٢١ إن الإفصاحات التي تتم فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة وفق بنود مماثلة لتلك السائدة في المعاملات على أساس تجاري تتم فقط إذا كان من الممكن إثبات تلك الشروط.

٢٢ يمكن الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المماثلة بالإجمال إلا إذا كان الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الطرف ذي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

تاريخ النفاذ

٢٣ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، فبإنها ينبغي أن توضح عن تلك الحقيقة.

٢٣ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠ للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإفصاحات " لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبعد.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

٢٤ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" (المعاد صياغته عام ١٩٩٤).

الملحق

التعديلات على المعيار ٣٠

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٤

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة " بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

السير ديفيد تويدي	لأرئيس
توماس إي جونز	نائب لرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
لنطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليمسرينج	
وارن ماكريجور	
بالتريشيا لومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيوغري ويتكينجتون	
تاكسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٤، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاح الأطراف ذات العلاقة" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله للمبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثّرت حول المعيار من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التصيّنات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصيّنات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان "لتحسينات على معيار المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. وأخذ استلم المجلس لأكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة السذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٤، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يقوم بمناقشة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

تعويض الإدارة

إستنتاج ٤ لم تتضمن النسخة المسبقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إعفاء يتعلق بالإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية. وعند وضع مسودة العرض، اقترح المجلس أنه لا ينبغي طلب الإفصاح عن تعويض الإدارة وعلاوات المصروف والبنود المشابهة التي يتم دفعها في سياق الأعمال العادية بسبب ما يلي:

- (أ) إن عمليات الموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في بعض الإختصاصات تلغي مبدأ إفصاحات الأطراف ذات العلاقة؛
- (ب) تنشأ مسائل الخصوصية في بعض الإختصاصات حيث توجد آليات للمساعدة عدا عن الإفصاح في البيانات المالية؛ و
- (ج) كان لاقضاء هذه الإفصاحات تأثير على تحديد "موظفي الإدارة الرئيسية" و"التعويض"، التي كان من المرجح أن تثير الجدل. وبالإضافة إلى ذلك، تكون قابلية مقارنة هذه الإفصاحات غير محتملة إلى أن يتم وضع متطلبات لقياس لكافة أشكال التعويض.

٥ استنتاج ٥ اعترض البعض في رددهم على مسودة العرض على الإعفاء المقترح لأنهم كانوا قلقين من أن تكون المعلومات المتعلقة بتعويض الإدارة ذات صلة بالاحتياجات المستخدمين من المعلومات وأن الإعفاء المرتكز على "البيود المدفوعة في سياق الأعمال العادية" قد يؤدي إلى سوء الاستخدام. إن وضع الإعفاء من الإفصاح على أساس هذا المعيار دون تحديد الشروط قد يؤدي إلى إعفاء للمعاملات الأخرى مع الإدارة من أن يتم الإفصاح عنها، لأنه يمكن هيكلتها جميعها كتعويض مدفوع في السياق للعادي لمعاملات المنشأة. وقد نقلت المجاويون أن مثل هذا الإعفاء يمكن أن يؤدي إلى سوء الاستعمال لأنه قد ينطبق على أية معاملات مع الإدارة.

٦ استنتاج ٦ أقتنع المجلس بأراء المجاويين حول مسودة العرض وقرر أن المعيار ينبغي أن يقتضي الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بسبب ما يلي:

(أ) المبدأ الذي يؤكد على المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بأن يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأن موظفي الإدارة الرئيسية هم أطراف ذوي علاقة بالمنشأة.

(ب) يعتبر تعويض موظفي الإدارة الرئيسية ذو صلة بالقرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية عندما يمثل مبلغ مادي. ويعد هيكل ومبلغ التعويض دوافع رئيسية في تنفيذ السياسة التجارية.

(ج) إن فائدة هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية يتجاوز الإقتدار المحتمل لمقابلة المقارنة التي تنتج من غياب متطلبات الإعراف والقياس لكافة أشكال التعويض.

٧ استنتاج ٧ يعتقد المجلس أنه على الرغم من أن بعض الاختصاصات تتضمن عمليات الموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في محاولة لضمان نتيجة على أساس تجاري، إلا أنه من الواضح أن بعض الاختصاصات لا تتضمن ذلك. علاوة على ذلك، على الرغم من أن عمليات الموافقة لتعويض الإدارة قد ترتبط بأطراف أخرى مثل المساهمين أو المستثمرين، فقد لا يزال موظفي الإدارة الرئيسية يملكون مخلات هامة. بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أن الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية يحسن من الشفافية وقلبية المقارنة، وبالتالي يمكن مستخدمي البيانات المالية من إجراء تقييم أفضل لأثر هذا التعويض على المركز المالي للمنشأة وأرباحها أو خسائرها. ولاحظ المجلس كذلك أن تعريف موظفي الإدارة الرئيسية والإرشادات حول التعويض الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع للموظفين تعد كافية لتمكين المنشآت من الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة.

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة

٨ استنتاج ٨ أعنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في:

- (أ) البيانات المالية للشركة الأم عندما يتم تغييرها أو نشرها مع البيانات الموحدة؛ و
(ب) والبيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل إذا تم تأسيس شركتها الأم في نفس البلد وتقدم البيانات المالية الموحدة في ذلك البلد.

إستنتاج ٩ اقترح المجلس في مسودة العرض الإستمرار في إعفاء البيانات المالية المنفصلة للشركات الأم والبيانات المالية للشركات التابعة المملوكة بالكامل من الإفصاحات حول أية أطراف ذات علاقة في ظروف محددة. و اقترح أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالطرف ذي العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو البيانات المالية للشركة التابعة للمملوكة بالكامل قد لا يكون مطلوباً، إلا في حال كانت هذه البيانات متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة الخاصة بالمنشأة.

إستنتاج ١٠ قرر المجلس أن يستبقى على هذا الإعفاء لمسودة العرض حتى لا يتم بشكل غير ملائم فرض أعباء زائدة على المنشآت التي يقتضي منها القانون إعداد بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولاحظ المجلس أنه يمكن للمستخدمين في بعض الظروف أن يجدوا معلومات كافية حول أهدافهم المتعلقة بشركة تابعة معينة إما من البيانات المالية الخاصة بها أو البيانات المالية الموحدة للمجموعة. بالإضافة على ذلك، عادة ما يملك مستخدمو البيانات المالية للشركة التابعة معلومات أكثر أو يستطيعون الوصول إليها. ولاحظ المجلس كذلك أنه ينبغي على المستخدمين أن يشركوا بالميزان المعترف بها في البيانات المالية للشركة التابعة للمملوكة بالكامل يمكن أن تتأثر بشكل كبير بعلاقة الشركة التابعة مع شركتها الأم.

إستنتاج ١١ اعترض البعض في ردعم على مسودة العرض على هذا الإعفاء، على أساس أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة للأطراف ذات العلاقة عبارة عن معلومات أساسية للمستخدمين الخارجيين الذين يحتاجون إلى أن يكونوا على علم بمستوى الدعم الذي تقدمه الأطراف ذات العلاقة. ونقش المجابون أيضاً أن البيانات المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن عرضها على أساس مستقل. لذلك، فإن البيانات المالية الموحدة على أساس هذا الإعفاء المقترح قد لا يحقق عرضاً عادلاً دون إفصاحات الأطراف ذات العلاقة.

إستنتاج ١٢ اقترح المجلس بتلك النقاشات وقرر أن يقتضي الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة للأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المستمر أو المشترك في مشروع مشترك بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

إستنتاج ١٣ لاحظ المجلس أن البيانات المالية للمنشأة التي تعد جزءاً من المجموعة الموحدة قد تحتوي على آثار المعاملات المتعلقة ضمن المجموعة. وبفضل فإنه من المحتمل أن تتسبب كافة الإيرادات والمصاريف تلك المنشأة من معاملات الأطراف ذات العلاقة. وتوصل المجلس إلى أن الإفصاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تعد أساسية لفهم المركز المالي والأداء المالي لتلك المنشأة ولذلك ينبغي أن تكون مطلوبة للبيانات المالية المنفصلة المعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

إستنتاج ١٤ يعتقد المجلس أيضاً أن الإفصاح عن هذه للمعاملات هو أمر أساسي لأن المستخدمين الخارجيين بحاجة إلى معرفة العلاقات الداخلية بين الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك مستوى الدعم المقدم من الأطراف ذات العلاقة، حتى تساعد في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

معار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والنقير عن برامج منافع التقاعد

المحتويات

الفقرات

معيـار المحاسب الدولي ٢٦

المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد

٧- ١	النطاق
١٢- ٨	تعريف
١٦-١٣	برامج المساهمات المحددة
٣١-١٧	برامج المنافع المحددة
٢٦-٢٣	القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة
٢٧	تكرار التقييم الإكتواري
٣١-٢٨	محتوى التقرير
٣٦-٣٢	جميع البرامج
٣٣-٣٢	تقييم أصول البرامج
٣٦-٣٤	الإلصاح
٣٧	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٦ "المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير المخصص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٦ في سياق الهدف منه منقمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أمثلة لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

"المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد"

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في التقارير عن برامج منافع التقاعد حيث تعد مثل هذه التقارير.
- ٢ يشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. يعتمد هذا المعيار برنامج منافع التقاعد كوحدة تقرير منفصلة عن أصحاب عمل المشاركين في البرنامج. وتطبق كلفة معايير المحاسبة الدولية الأخرى على تقارير برامج منافع التقاعد ما لم يحل هذا المعيار محلها.
- ٣ يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة والتقارير عن البرنامج لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتعامل مع التقارير إلى الأفراد المشاركين حول حقوقهم من منافع التقاعد.
- ٤ يهتم المعيار المحاسبي الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لديهم برامج. لذلك يكمل هذا المعيار المحاسبي الدولي ١٩.
- ٥ قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون له مجلس أمناء أو لا يكون، تكلف إليه المساهمات وتكلف منه منافع التقاعد يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.
- ٦ تخضع برامج منافع التقاعد التي تستثمر أصولها مع شركة تأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتحويل كما هي بترتيبات الاستثمار الخاصة، وعليه، فإنها ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان للتعاقد مع شركة التأمين بالإسم المحدد للمستفيد أو مجموعة المستفيدين وتكون شركة التأمين هي المسؤول الوحيد عن التزام منفعة التقاعد.
- ٧ لا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، ورتبتيات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة للخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية، أو برامج المكافآت. كما أن الترتيبات للمماثلة للضمان الاجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.

تعريف

- ٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
- برامج منافع التقاعد هي ترتيبات يوفر المشروع بموجبها لموظفيه منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد بناءً على شروط وثيقة أو من ممارسات المشروع.

برامج المساهمات المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناءً على مساهمات المشروع في صندوق التقاعد مع الأخذ بالإعتبار عقد استثمار الصندوق.

برامج المنافع المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمدة على رواتب الموظفين و/أو سنوات خدمتهم.

التمويل يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل (صندوق التقاعد) عن المشروع لأجل الوفاء بالإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.

ونعترض هذا المعيار تستخدم المصطلحات التالية كذلك:

المشاركين هم أعضاء برنامج منافع التقاعد والآخرين الذين تحقق لهم المنافع بموجب البرنامج.

صافي الأصول المتوافرة للمنافع هي أصول البرنامج ناقص الإلتزامات عدا القيمة الإكتورية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.

القيمة الإكتورية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة هي القيمة الحالية لنفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المكفمة سابقاً.

المنافع المكتسبة وهي منافع لا يتوقف استحقاقها ، بموجب شروط برنامج التقاعد على استمرار التوظيف.

٩ بعض برامج منافع التقاعد يرعاها أطراف أخرى غير أصحاب العمل، وينطبق هذا المعيار على تقارير مثل هذه البرامج.

١٠ تبنى غالبية برامج منافع التقاعد على اتفاقيات رسمية، ورغم أن بعض البرامج غير رسمية إلا أنها تكتسب درجة من الإلتزام نتيجة لممارسات أصحاب العمل. وبينما تسمح بعض البرامج لأصحاب العمل تقليص الإلتزاماتهم بموجب البرامج إلا أنه يصعب عادة على صاحب العمل إلغاء البرنامج، إذا رغب بالإبقاء على الموظفين. تنطبق أسس المحاسبة والتقارير عن البرامج غير الرسمية كما هي على الرسمية.

١١ تشترط كثير من برامج منافع التقاعد إنشاء صناديق منفصلة تدفع لها المساهمات وتكف منها المنافع يمكن أن تدلر هذه الصناديق من قبل أطراف تعمل بشكل مستقل في إدارة أصول للصندوق. تسمى هذه الأطراف بالأمناء في بعض البلدان. يستخدم مصطلح الأمين في هذا المعيار لوصف مثل هذه الأطراف بغض النظر عما إذا تم إنشاء أمثلة أم لا.

١٢ توصف برامج منافع التقاعد عادة إما كبرامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة ولكل منها خصائصه المميزة. إلا أنه توجد أحياناً برامج تحتوي على خصائص من النوعين. تعبر مثل هذه البرامج المختلطة برامج منافع محددة لأغراض هذا المعيار.

برامج المساهمات المحددة

١٣ يجب أن يحتوي التقرير على برنامج المساهمة المحددة على بيان لصفاتي الأصول المتوافرة للمنافع وعلى وصف أساليب التمويل.

١٤ بموجب برنامج المساهمة المحددة، يتحدد مبلغ منافع المشارك المستقبلية بناء على المساهمات من صاحب العمل، أو المشارك، أو الإثنين معاً، وكفاءة التشغيل وإيرادات إستثمارات الصندوق. ينتهي عادة التزام رب العمل بتأدية المساهمات إلى الصندوق، ولا يتطلب الأمر عادة نصيحة الإكتواري رغم أنها أحياناً تستخدم لتقدير المنافع المستقبلية التي يمكن تحقيقها بناء على المساهمات الحالية والمستويات المتغيرة للمساهمات المستقبلية وإيرادات الإستثمار.

١٥ إن المشاركون مهتمون بنشاطات البرنامج لأنها تؤثر مباشرة في مستوى منافعهم المستقبلية. وهم مهتمون في معرفة ما إذا تم استلام المساهمات وممارسة الرقابة المناسبة عليها لحصاية حقوق المستفيدين، كما أن رب العمل مهتم بكفاءة وعدالة عمل البرنامج.

١٦ إن الهدف من التقرير عن برنامج المساهمة المحددة هو توفير معلومات بشكل دوري عن البرنامج ولداه الإستثمارات، ويتحقق ذلك للهدف عادة بتزويد تقرير يشمل التالي:

(أ) وصف للنشاطات المهمة في الفترة وتأثير أية تغيرات متعلقة بالبرنامج، وعضويته وشروط وحالاته؛

(ب) بيانات عن العمليات وأداء الإستثمار للفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛ و

(ج) وصف لسياسات الإستثمار.

برامج المنافع المحددة

١٧ يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة إما على :

(أ) قائمة تظهر ما يلي:

(١) صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(٢) القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة؛ و

(٣) الزيادة أو العجز للناتج؛ أو

(ب) قائمة بـصافي الأصول المتوفرة للمنافع شاملة إما :

(١) ملاحظة تفصّل عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة؛ أو

(٢) إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير لكتواري مرافق.

إذا لم يتم تحضير تقييم لكتواري بتاريخ التقرير، يجب استخدام أحدث تقييم متوفر كأساس مع الإطّصاح عن تاريخ ذلك للتقييم.

١٨ لأغراض الفقرة ١٧، يجب أن تحدد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج بالنسبة للخدمات لتاريخه مستخدمين إما مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة مع الإفصاح عن الأساس المستخدم. كما يجب الإفصاح عن أثر أي تغيرات في الفرضيات الإكتوارية التي كان لها تأثير هام على القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

١٩ يجب أن يشرح التقرير العلاقة بين القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة وصافي الأصول المتوفرة للمنافع، وسياسة تمويل المنافع الموعودة.

٢٠ في برنامج المنفعة المحددة يعتمد دفع منافع التقاعد الموعودة على المركز المالي للبرنامج وعلى قدرة المساهمين على عمل مساهمات مستقبلية للبرنامج، كما تعتمد على أداء الإستثمار وكفاءة عمل البرنامج.

٢١ يحتاج برنامج المنفعة المحددة لنصيحة الإكتواري الدورية لتحديد الحالة المالية للبرنامج ، وإعادة النظر في الفرضيات والاقتراح مستويات المساهمات المستقبلية.

٢٢ إن الهدف من التقرير عن برنامج المنفعة المحددة هو توفير المعلومات الدورية حول الموارد المالية ونشاطات البرنامج المفيدة في تقييم العلاقات بين جميع الموارد ومنافع البرنامج عبر الزمن، ويتحقق هذا الهدف عادة بتزويد تقرير يشتمل على ما يلي:

(أ) وصف للنشاطات المهمة خلال الفترة وتأثير لية تغيرات مرتبطة بالبرنامج، وعضويته وشروطه وحالاته؛

(ب) بيانات عن العمليات وأداء الإستثمار خلال الفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛

(ج) معلومات لكتوارية إما كجزء من القوائم المالية أو بواسطة تقرير منفصل؛ و

(د) وصف لسياسات الإستثمار.

القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

٢٣ يمكن لحساب القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة لبرنامج منافع التقاعد والتقرير عنها باستخدام مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المتوقعة حتى فترة تقاعد للمشاركين.

٢٤ تضم أساليب تبني أسلوب مستوى الراتب الحالي ما يلي:

(أ) يمكن لحساب الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (وهي مجموع المبالغ التي تعزى في الوقت الحاضر لكل مشارك في البرنامج) بموضوعة أكثر مما لو استخدمت مستويات الراتب المتوقعة ذلك لأنها تتضمن عدد أقل من الفرضيات؛

(ب) تصبح زيادات المنافع التي تعزى لزيادة الراتب للترام على الخطأ في الوقت الذي يزداد فيه الراتب؛ و

(ج) إن مبلغ القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على مستويات الرواتب الحالية عادة ما يكون أقرب إلى المبلغ المستحق في حال انتهاء أو عدم استمرار البرنامج.

٢٥ تضم الأسباب المعطاة لتبني أسلوب مستوى الراتب المتوقع ما يلي:

(أ) يجب أن تعد المعلومات المالية على أساس افتراض الإستمرارية، بغض النظر عن الفرضيات والتفكير التي يجب أن توضع؛

(ب) بموجب برامج الراتب النهائي، فإن المنافع تتحدد بالرجوع إلى الرواتب عند أو بالقرب من تاريخ التقاعد، وعليه يجب التنبؤ بالرواتب ومستويات المساهمة ومعدلات العائد المستقبلية؛ و

(ج) إن عدم استخدام الرواتب المتوقعة، عندما يكون معظم التمويل على توقعات الرواتب، سيؤدي إلى التقرير بوضوح أن البرنامج ممول بالزيادة في حين أن الخطة غير ممولة بالزياده، أو يظهر ممولاً بشكل مناسب بينما في الواقع هناك عجز في التمويل.

٢٦ يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على الرواتب الحالية في تقرير البرنامج لتوضيح الالتزام مقابل المنافع المكتسبة حتى تاريخ تقرير البرنامج، في حين يجري الإفصاح عن القيمة الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على الرواتب المتوقعة لتوضيح حجم الالتزام المتوقع على أساس افتراض الإستمرارية والذي هو عادة أساس التمويل. بالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، فإن الحلجة قد تدعو لإعطاء شرح كافٍ لتوضيح السياق الذي يجب أن تقرأ ضمنه القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وقد تكون هذه التوضيحات على شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلي المخطط له وسياسة التمويل المعتمدة على تكبيلات الرواتب، والتي يمكن أن تكون من ضمن المعلومات المالية أو في تقرير الإكتواري.

تكرار التقييم الإكتواري

٢٧ في كثير من البلدان لا يجري الحصول على التقييم الإكتواري أكثر من مرة كل ٣ سنوات فإذا لم يتم إعداد التقييم الإكتواري في تاريخ التقرير، يستخدم أحدث تقييم كأساس ويتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتوى التقرير

٢٨ بالنسبة لبرنامج المنافع المحددة، تقدم المعلومات في أحد الأشكال التالية والتي تعكس ممارسات مختلفة في الإفصاح والعرض للمعلومات الإكتوارية:

(أ) يتم تضمين التقرير قائمة تظهر صافي الأصول المتوفرة للمنافع، والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة والزيادة أو العجز الناتج. ويتضمن تقرير البرنامج كذلك قوائم التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع والتغيرات والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. ويمكن أن يتضمن التقرير كذلك تقريراً إكتواريًا مفصلاً يؤيد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة؛

(ب) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة للتخيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع. ويفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في إيضاحات القوائم. ويمكن أن يضم التقرير كذلك تقريراً من الإكتواري يدعم القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة؛ و

(ج) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة للتخيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مع إظهار القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في تقرير إكتواري منفصل.

في كل طريقة من طرق تقديم المعلومات المبينة أعلاه يمكن أن يصاحب التقرير تقرير أملاء على شكل تقرير إداري أو تقرير مدراء وكذلك تقرير إستثماري.

٢٩ يعتقد المؤيدون للنماذج الموصوفة في الفقرتين ٢٨ (أ) و٢٨(ب) أن التحديد الكمي لمنافع التقاعد الموعودة ومعلومات أخرى مزودة تحت تلك الأساليب تساعد مستخمي اللياقات على تخمين للوضع الجاري للبرنامج واحتمالية مواجهة التزامات البرنامج. كما يعتقدون أن التقارير المالية يجب أن تكون تامة بنفسها ولا تعتمد على الجداول المصاحبة. ولكن البعض يعتقد أن النموذج الموصوف في ٢٨(أ) يمكن أن يعطي الشعور بوجود التزلم، بينما لا تمتلك القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع الموعودة كافة خصائص الإلتزام برأيهم.

٣٠ يعتقد أولئك الذين يفضلون النموذج الموصوف في ٢٨(ج) أن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة يجب أن لا تدخل في قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع كما في النموذج الموصوف في فقرة ٢٨ (أ) أو حتى يفصح عنها في إيضاح كما في ٢٨(ب)، لأنها سوف تقرر مباشرة مع أصول البرنامج ومثل هذه المقارنة قد لا تكون صحيحة. انهم يؤكدون أن الإكتواريون لا يقرولون بالضرورة القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة مع القيمة السوقية للإستثمارات ولكن ربما بدلاً من ذلك يضمنون القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الإستثمارات. لذلك يعتقد مؤيدوا هذا النموذج أن مثل هذه المقارنة من غير المحتمل أن تعكس تخمين إكتواري كلي للبرنامج ويمكن أن يساء فهمها. كذلك يعتقد البعض، بغض النظر عن كونها محددة بمبالغ، إن المعلومات عن منافع التقاعد الموعودة يجب أن تحتويها تقرير إكتواري منفصل حيث يمكن توفير التوضيح المناسب.

٣١ يقول هذا المعيار وجهة للنظر المؤيدة للسماح بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمنافع التقاعد الموعودة في تقرير إكتواري منفصل. ويرفض الحجج ضد التحديد الكمي للقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وعليه يعتبر النموذجين الموصوفين في ٢٨(أ) و٢٨(ب) مقبولين بموجب هذا المعيار، كما هو الحال بالنسبة للنموذج الموصوف في ٢٨(ج) طالما أن المعلومات المالية فيه مصحوبة بتقرير إكتواري يتضمن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع برامج التقاعد الموعودة وفيها إشارة إلى التقرير الإكتواري.

جميع البرامج

تقييم أصول البرنامج

٣٢ يجب إثبات إستثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لإستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.

٣٣ في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة عادة ما تكون القيمة السوقية لأن هذا يعتبر المقياس الأكثر فائدة للأوراق المالية بتاريخ التقرير وعن أداء الإستثمار خلال الفترة. أما بالنسبة لتلك الأوراق المالية التي لها قيمة استرداد ثابتة والتي تم الحصول عليها لمقابلة التزامات البرنامج، أو أجزاء محددة منه، يمكن أن تثبت بمبالغ تبني على قيمة استردادها الدفائية مفترضين معدل عائد ثابت حتى الإستحقاق. وفي حالة عدم إمكانية تقدير قيمة عادلة، لإستثمارات البرامج مثل تملك مشروع بالكامل، فيجب الإفصاح لماذا لم تستخدم القيمة العادلة. وإذا تم إثبات الإستثمارات بمبالغ تختلف عن القيمة السوقية أو القيمة العادلة، فيجب الإفصاح عن القيمة العادلة أما بالنسبة للأصول المستخدمة في عمليات صندوق التقاعد فتم للمحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق عليها.

الإفصاح

٣٤ يجب أن يشمل تقرير برنامج منافع التقاعد، سواء كان برنامج منفعة محددة أو برنامج مساهمة محددة، على المعلومات التالية:

- (أ) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛
- (ب) تلخيص للمساهمات المحاسبية الهامة؛ و
- (ج) وصف للبرنامج وتأثير أي تغيرات فيه أثناء الفترة.

٣٥ تشمل تقارير برامج منافع التقاعد على التالي، إذاطبق ذلك :

- (أ) قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع مفصحة عن:
 - (١) الأصول في نهاية الفترة مصنفة بشكل مناسب؛
 - (٢) أساس تقييم الأصول؛
 - (٣) تفصيلات أي إستثمار منفرد تتجاوز إما ٥% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو ٥% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية؛
 - (٤) تفصيلات عن أي إستثمار في المشروع صاحب العمل؛ و
 - (٥) الإلتزامات عدا القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد للموعدة.
- (ب) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مظهرة ما يلي:
 - (١) مساهمات صاحب العمل؛
 - (٢) مساهمات الموظفين؛

- (٣) دخل الإستثمار مثل الفقدان وأرباح الأسهم؛
- (٤) إيرادات أخرى؛
- (٥) المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (موزعة، على سبيل المثال، على تقاعد، ومنافع وفاة أو عجز، ودفعات إجمالية مقطوعة)؛
- (٦) المصاريف الإدارية؛
- (٧) المصاريف الأخرى؛
- (٨) الضرائب على الدخل؛
- (٩) أرباح وخسائر للتخلص من الإستثمارات والتغيرات في قيمة الإستثمارات؛ و
- (١٠) التحويلات من وإلى برامج أخرى.

- (ج) وصف لمسياسة التمويل؛
- (د) بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة) المبينة على المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج، وعلى الخدمات المقدمة لتاريخه باستخدام إما مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة، ويمكن أن تشمل هذه المعلومات في تقرير إكتواري مصاحب يقرأ مع المعلومات المالية ذات العلاقة؛ و
- (هـ) بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، وصف للفرضيات الإكتوارية المهمة التي وضعت والطريقة المستخدمة لاحتساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

٣٦ يضم تقرير برنامج منفعة التقاعد وصفاً للبرنامج إما كجزء من المعلومات المالية أو في تقرير منفصل، ويمكن أن يحتوي على ما يلي:

- (أ) أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المغطاة؛
- (ب) عدد المشاركين الذين يستلمون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين بشكل ملائم؛
- (ج) نوع البرنامج - مساهمة محددة أو منفعة محددة؛
- (د) ملاحظة عما إذا كان المشاركون يساهمون في البرنامج؛
- (هـ) وصف لمنافع التقاعد الموعودة للمشاركين؛
- (و) وصف لأي شروط لإنهاء البرنامج؛ و
- (ز) تغيرات في البند (أ) إلى (و) خلال الفترة المغطاة بالتقرير.

أنه ليس من غير الشائع أن يشار إلى وثائق أخرى تكون متوفرة للمستخدمين ويكون البرنامج موصوف فيها، وتشمل فقط معلومات عن تغيرات لاحقة في التقرير.

تاريخ النفاذ

٣٧ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية لبرامج منافع التقاعد التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو ما بعد ذلك.

معيـار المحاسبة لدولـي ٢٧

البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة	١- مقدمة ١٤
معيـار المحاسبة الدولي ٢٧	
البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	
النطاق	٣-١
تعريف	٨-٤
عرض البيانات المالية الموحدة	١١-٩
نطاق البيانات المالية الموحدة	٢١-١٢
إجراءات التوحيد	٣٦-٢٢
المحاسبة عن الاستثمارات في البيانات المالية المنفصلة	٣٩-٣٧
الإفصاح	٤٢-٤٠
تاريخ النفاذ	٤٣
سحب البيانات الأخرى	٤٥-٤٤
الملحق	
التعديلات على بيانات أخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧	
أساس الاستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ "بيانات المالية الموحدة والمنفصلة" مبین في الفقرة ١-٤٥. تتسلى جميع الفقرات في للتأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". وتقدم هذه لمسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات الموحدة والمنفصلة" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المنقح عام ٢٠٠٠) "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة" ويجب أن يطبق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر للمعيار. ويحل المعيار أيضاً محل تفسير لجنة التفسيرات الدائمة رقم ٣٣ "لتوحيد وطريقة حقوق الملكية - حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية".

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧

مقدمة ٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المعدل هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال تحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التباينات والانتقادات حول المعيار التي أثارها مشرعو الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة. وكان يهدف المشروع إلى تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير، وتناول بعض قضايا المقاربة، والقيام بتعديلات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، كان الهدف الرئيسي للمجلس هو تقليل البدائل في محاسبة الشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لتوحيد الشركات التابعة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أخطاء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

النطاق

مقدمة ٥ ينطبق المعيار على محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات القزمية في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر. لذلك تم تعديل عنوان المعيار كما هو موضح في الفقرة ١.

الإعفاءات من توحيد الإستثمارات في الشركات التابعة

مقدمة ٦ يعدل المعيار الإعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة. وقد تم تعديل الفقرة ٨ في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (الآن فقرة ١٠) بحيث لم تعد الشركة الأم بحاجة لتقديم البيانات المالية الموحدة إذا:

- (١) كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو كانت للشركة الأم شركة تابعة مملوكة جزئياً من قبل منشأة أخرى وتم إعلان مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت، بأن الشركة الأم لا تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛

(ب) إذا كان لوفات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (فسي بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المطبقة والإقليمية)؛

(ج) إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي صنف من الأدوات في سوق عام؛ و

(د) إذا قامت الشركة الأم للنهاية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للاستخدام العام وتمثل للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية.

يوضح المعيار المتطلبات الخاصة بالشركة الأم المغطاة من إعداد البيانات المالية الموحدة عندما تختار الشركة الأم، أو تازمها الأنظمة المحلية، بتقديم البيانات المالية المنفصلة (انظر الفقرتين ١٣ و ١٤).

السيطرة المؤقتة

مقدمة ٧ لا يتطلب المعيار توحيد شركة تابعة مستملكة عندما يكون هناك دليل بأن السيطرة ستكون مؤقتة. وعلى كل حال، يجب أن يتوفر دليل بأنه تم استملاك الشركة الفرعية بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهراً وأن الإدارة تبحث بشكل جدي عن مشتري. إضافة إلى ذلك، تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وإذا لم يتم للتصرف بالشركة التابعة التي استثمرت سابقاً من التوحيد خلال ١٢ شهر، يجب توحيدها من تاريخ الاستملاك ما لم تنطبق ظروف محددة على نطاق ضيق.

مقدمة ٨ يشترط المعيار بأن متطلبات توحيد الاستثمارات في الشركات التابعة ينطبق على مؤسسات رأس مال مخاطر وصناديق الاستثمار المشترك وصناديق الإئتمان والمنشآت المملوكة. وقد تم إضافة هذا للتوضيح.

مقدمة ٩ لا يسمح لمنشأة بأن تستثنى من التوحيد منشأة لا تزال تسيطر عليها فقط لأن تلك للمنشأة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد تضعف بشكل كبير قدرتها على نقل الأموال إلى الشركة الأم. ولا بد من غياب الرقابة حتى يحصل الإمتشاء.

إجراءات التوحيد

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة ١٠ يتطلب المعيار من المنشأة دراسة وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حالياً عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى. تم تضمين هذا المتطلب سابقاً في التفسير رقم ٣٣ الذي تم استبداله.

في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقعة" وهذا المعيار قام بإلغاء استثناءات النطاق وإلغاء الإعفاء من الاندماج عندما تكون الرقابة مؤقتة. أنظر أساس الاستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لإستشارات أخرى.

السياسات المحاسبية

مقدمة ١١ يتطلب المعيار من المنشأة استخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ عن المعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة. وقد كُتبت النسخة المماثلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ استثناءاً من هذا المتطلب عندما كان "من غير العملي استخدام سياسات محاسبية موحدة".

حقوق الأقلية

مقدمة ١٢ يتطلب هذا المعيار من المنشأة عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وبالرغم من أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أعادت عرض حقوق الأقلية ضمن الإلتزامات، إلا أنها لم تتطلب العرض ضمن حقوق الملكية.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة ١٣ يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والمنشآت الزميلة عندما تختار المنشأة، أو تلزمها الأنظمة المحلية، بعرض البيانات المالية المنفصلة. كما يتطلب أن تتم محاسبة هذه الإستثمارات بسعر التكلفة أو وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

مقدمة ١٤ يحافظ المعيار على بديل لمحاسبة هذه الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر. غير أن المعيار يشترط على أنه في حالة قيام منشأة بمحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة غير الموحدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بياناتها المالية الموحدة، فيجب أن تفعل ذلك أيضاً في بياناتها المالية المنفصلة.

معايير المحاسبة الدولية ٢٧

البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المنشأة الأم.
- ٢ لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن إدماج الأعمال وتأثير على لتوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن إدماج الأعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣/إدماج الأعمال).
- ٣ كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة، أو أنها تحتاج لمتطلبات المنشأة الداخلية، لعرض بيانات مالية منفصلة.

تعريف

- ٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

البيانات المالية الموحدة هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكتبتها لمشروع واحدة.

السيطرة هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.

طريقة التكلفة هي طريقة محاسبة يسجل بموجبها الاستثمار بالتكلفة ويعكس بيان الدخل الربح من الاستثمار فقط بمقدار ما يستلمه المستثمر من توزيعات من صافي الأرباح المتراكمة للمنشأة المستثمر بها الناشئة بعد التملك.

المجموعة هي المنشأة الأم وكافة المشاريع التابعة لها.

حقوق الأقلية هو ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المشروع التابع التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة.

المنشأة الأم هي المشروع الذي له منشأة تابعة أو أكثر.

البيانات المالية المنفصلة هي تلك البيانات التي تعرضها الشركة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، تتم فيها محاسبة الاستثمارات على أساس حقوق الملكية المباشرة بدلا من محاسبتها على أساس الاستثمارات المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.

المنشأة التابعة هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع آخر (تعرف عادة باسم المنشأة الأم).
- ٥ يجوز أن تكون الشركة الأم أو شركتها التابعة مستثمرا في شركة زميلة أو مشاركا في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك. في مثل هذه الحالات، يتم أيضا إعداد البيانات المالية الموحدة للمعدة والمعرضة وفقا لهذا المعيار بحيث تمثل لمعايير المحاسبة الدولية ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة"، ومعايير المحاسبة الدولية ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

- ٦ بالنسبة للمنشأة كما وصفت في الفقرة ٥، تكون البيانات المالية المنفصلة هي تلك المعدة والمعرضة إضافة إلى البيانات المالية المشار إليها في الفقرة ٥. ليس من الضروري إلحاق أو إرفاق البيانات المالية المنفصلة بتلك البيانات.
- ٧ إن البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة أو شركة زميلة أو مصلحة مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.
- ٨ يجوز للشركة الأم التي يتم إيفائها وفقاً للفقرة ١٠ من عرض البيانات المالية الموحدة أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها للبيانات المالية الوحيدة لها.

عرض البيانات المالية الموحدة

- ٩ على المنشأة الأم، غير تلك المذكور في الفقرة ١٠، أن تعرض بيانات مالية موحدة. التي توحد فيها إستثماراتها في المنشآت التابعة بموجب هذا المعيار.
- ١٠ لا تحتاج الشركة الأم إلى عرض البيانات المالية الموحدة فقط إذا:
- كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً من قبل منشأة أخرى وتم إعلان ملكيتها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت، بأن الشركة الأم لا تقوم بعرض بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛
 - إذا كانت لحوات الدين أو لحوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحبسة والإقليمية)؛
 - إذا لم تملك الشركة الأم بيلداغ، أو ليست قيد عملية إدراج، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأوراق في سوق عام؛ و
 - إذا قامت الشركة الأم التهادية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ١١ إن الشركة الأم التي تختار وفقاً للفقرة ١٠ عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وتعرض فقط البيانات المالية المنفصلة، تمثل الفقرات ٣٧-٤٢.

نطاق البيانات المالية الموحدة

- ١٢ تشمل البيانات المالية الموحدة كافة المشاريع التي تتحكم بها المنشأة الأم.*

* إذا حققت شركة تابعة، عند الإستملاك، معايير تصنيفها على أنه محقق بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣ الأصول غير المتداولة للمحفظ بها برسم البيع والمعاملات المتروكة، يتم محاسبتها وفقاً لذلك للمعيار.

١٣ يفترض وجود السيطرة عندما تملك الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف مجموع حقوق التصويت في المشروع باستثناء بعض الظروف الإستثنائية عندما يمكن إثبات أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة، وتتوفر السيطرة أيضا حتى عند امتلاك المنشأة الأم للنصف أو أقل من مجموع حقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هناك* :

- (أ) سيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل اتفاق مع مستثمرين آخرين؛
- (ب) القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو اتفاقية؛
- (ج) القدرة على تعيين أو إزالة غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معاد؛ أو
- (د) قوة الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معاد.

١٤ يمكن للمنشأة أن تمتلك ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو إلى أدوات مماثلة أخرى يمكن أن تعطي للمنشأة، إذا تمت ممارستها أو تحويلها، سلطة التصويت أو تقليل سلطة التصويت لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أخرى (حقوق التصويت المحتملة). يؤخذ في الاعتبار وجود أو أثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة للمحتفظ بها من قبل منشأة أخرى، عند تقييم ما إذا كان للمنشأة سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أخرى. إن حقوق التصويت المحتملة ليست قابلة للممارسة أو التحويل حاليا إذا لم يكن من الممكن، على سبيل المثال، ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

١٥ في تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في السيطرة، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأي تعقيدات تعاقدية أخرى سواء اعتبرت منفردة أو مجتمعة) التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٦ [تم إلغاؤها]

١٧ [تم إلغاؤها]

١٨ [تم إلغاؤها]

١٩ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المستثمر هو عبارة عن مؤسسة رأس مال مخاطر، أو صندوق إستثمار مشترك أو صندوق لتمان أو منشأة مماثلة.

* انظر أيضا التفسير - ١٢: تحديد البيانات المالية للمنشآت ذات النرض الخاص.

٢٠ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد لأن أنشطتها التجارية تختلف عن تلك الخاصة بالمنشآت الأخرى في المجموعة. ويتم تقديم المعلومات ذات الصلة من خلال توحيد مثل هذه الشركات التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في البيانات المالية الموحدة حول الأنشطة التجارية المختلفة للشركات التابعة. على سبيل المثال، تساعد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات" في توضيح أهمية الأنشطة التجارية المختلفة في المجموعة.

٢١ تفقد الشركة الأم السيطرة عندما تفقد سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. يمكن أن يحدث فقدان السيطرة مع أو بدون حدوث تغيير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. يمكن أن يحدث ذلك، مثلاً، عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة حكومة أو محكمة أو مدير أو مشرع. ويمكن أن يحدث ذلك أيضاً نتيجة لاتفاقية تعاقدية.

إجراءات التوحيد

٢٢ عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع البيانات للأُم ومنشأتها التابعة بنداً بنداً بواسطة إضافة البلود المتماثلة من الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات إلى بعضها البعض. وحتى يمكن للبيانات المالية الموحدة أن تعرض معلومات مالية عن المجموعة كمشروع واحد، يجب القيام بالخطوات التالية:

(أ) حذف القيمة المرحلة لإستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة مقابل نصيب المنشأة الأم من حقوق الملكية في كل منشأة تابعة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إنماج الأعمال"، والذي يبين أيضاً المعالجة لأي شهرة ناتجة)؛

(ب) تعريف حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها للوصول إلى صافي الدخل الذي يعزى لمالكي المنشأة الأم؛ و

(ج) تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة وعرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصولة عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم المنشأة الأم. تتكافئ حقوق الأقلية في صافي الأصول من :

(١) المبلغ بتاريخ التوحيد الأصلي محسوباً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنماج الأعمال"؛ و

(٢) نصيب الأقلية من التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد.

٢٣ عند وجود حقوق تصويت ممكنة، يتم تحديد حصص الأرباح أو الخسائر والتغيرات في حقوق الملكية المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس إمكانية الممارسة أو التحويل لحقوق التصويت المحتملة.

٢٤ يتم استبعاد الأرصدة داخل المجموعة والمعاملات والدخل والمصاريف بالكامل.

- ٢٥ يتم استبعاد الأرصدة لدخل المجموعة والمعاملات، بما في ذلك الدخل والمصاريف وأرباح الأسهم، بالكامل. كما يتم استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات لدخل المجموعة المعترف بها في الأصول، مثل المخزون و الأصول الثابتة بالكامل. وقد تشير الخسائر في دخل المجموعة إلى انخفاض قيمة يستلزم الإعتراف به في البيانات المالية الموحدة. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" على الفروقات المؤقتة التي تنشأ من استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات داخل المجموعة.
- ٢٦ يجب إعداد البيانات المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في نفس تاريخ الإبلاغ. عندما يختلف تاريخ الإبلاغ للشركة الأم عن تاريخ الإبلاغ لإحدى شركاتها التابعة، تعد الشركة التابعة، لأغراض التوحيد، بيانات مالية إضافية كما في نفس تاريخ البيانات المالية للشركة الأم ما لم يكن من غير الصلي القيام بذلك.
- ٢٧ عندما يتم، وفقاً للفقرة ٢٦، إعداد البيانات المالية لشركة تابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في تاريخ إبلاغ يختلف عن تاريخ إبلاغ الشركة الأم، يجب إجراء التعديلات لآثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ للبيانات المالية للشركة الأم. وفي أي حال، فإن الفرق بين تاريخ إبلاغ للشركة التابعة وتاريخ إبلاغ الشركة الأم لا يجب أن يزيد عن ٣ أشهر. كما أن طول فترات الإبلاغ وأي فرق في تواريخ الإبلاغ يجب أن يكون نفسه من فترة إلى أخرى.
- ٢٨ ينبغي إعداد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في الظروف المشابهة.
- ٢٩ إذا استخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية غير المتبعة في البيانات المالية الموحدة للمعاملات المماثلة والأحداث في الظروف المشابهة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على بياناته المالية في إعداد البيانات المالية الموحدة.
- ٣٠ يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ الاستملاك كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير ٣. كما يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة حتى التاريخ الذي تتوقف فيه الشركة الأم عن السيطرة على الشركة التابعة. يتم الإعتراف بالفرق بين العوائد من التصرف في الشركة التابعة وقيمتها المسجلة كما في تاريخ التصرف، بما في ذلك القيمة التراكمية لأي فروقات صرف ذات علاقة بالشركة التابعة المعترف بها في حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، في بيانات الدخل الموحد كبيع أو خسارة من التصرف في الشركة التابعة.
- ٣١ ينبغي محاسبة الإستثمار في منشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" من تاريخ توقفها عن كونها شركة تابعة، بشرط أن لا تصبح شركة زميلة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١.
- ٣٢ تعتبر القيمة المسجلة للإستثمار في التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن كونها شركة تابعة هي التكلفة عند القياس الأولي للأصل المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٣٣ يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، بشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. ويتم أيضا الإفصاح عن حقوق الأقلية في أرباح وخسائر المجموعة بشكل منفصل.

٣٤ تنسب الأرباح أو الخسائر إلى المساهمين في الشركة الأم وحقوق الأقلية. ولأن كلاهما حقوق ملكية، فإن القيمة المنسوبة إلى حقوق الأقلية ليست دخل أو مصروف.

٣٥ يمكن أن تتجاوز الخسائر القابلة للتطبيق على الأقلية في الشركة التابعة الموحدة حقوق الأقلية في حقوق ملكية الشركة التابعة. ويتم تخصيص لزيادة، وأي خسائر إضافية قابلة للتطبيق على الأقلية، مقابل حصص الأغلبية باستثناء الحد الذي يكون فيه للأقلية إلزام ملزم وقدرة على القيام باستثمارات إضافية لتغطية الخسائر. وإذا قللت الشركة التابعة لاحقا بالإبلاغ عن الأرباح، تخصص مثل هذه الأرباح لخصص الأغلبية إلى أن يتم استرداد حصة الأقلية من الخسائر التي استوعبتها الأغلبية سابقا.

٣٦ إذا كان لدى الشركة التابعة أسهم ممتازة تركمية متدولة يحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية وتُصنف على أنها حقوق ملكية، تقوم الشركة الأم بحساب حصتها من الأرباح أو الخسائر بعد التعديل للأرباح من هذه الأسهم، سواء كانت أرباح الأسهم معلنة أم لا.

المحاسبة عن الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة

٣٧ عند إعداد البيانات المالية المنفصلة، فإن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة غير المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يتم محاسبتها إما:

(أ) بسعر التكلفة، أو

(ب) وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يجب تطبيق نفس المحاسبة على كل فئة من الإستثمارات. كما أن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يتم محاسبتها وفقا لذلك المعيار.

٣٨ لا يحدد هذا المعيار المنشآت التي تصدر للبيانات المالية المنفصلة المتاحة للاستخدام العام. تطبق الفقرات ٣٧ و٣٩-٤٢ عندما تعد المنشأة بيانات مالية منفصلة تمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تصدر المنشأة أيضا بيانات مالية موحدة متاحة للاستخدام العام كما هو مطلوب في الفقرة ٩، ما لم يكن الإعفاء الوارد في الفقرة ١٠ منطبقا.

٣٩ إن الإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة التي يتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة ينبغي محاسبتها بنفس الطريقة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

الإفصاح

٤٠. يجب الإفصاح عما يلي، إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرتين ٨ و ٢١:

(أ) [تم إلغاؤها]

(ب) [تم إلغاؤها]

(ج) طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة التي لا تملك فيها المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف حقوق التصويت؛

(د) الأسباب الكامنة وراء عدم اعتبار ملكية أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت الممكنة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، للجهة الممتثل بها بمثابة سيطرة؛

(هـ) تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية لشركة تابعة عندما تستخدم مثل هذه البيانات المالية لإعداد البيانات المالية الموحدة وهي كما في تاريخ إبلاغ أو فترة تختلف تاريخ الإبلاغ أو فترة الشركة الأم، وسبب استخدام فترة أو تاريخ إبلاغ مختلف؛ و

(و) طبيعة ومدى أي قيود ذات أهمية (مثلاً ناتجة عن ترتيبات الإقراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات التابعة لنقل الأموال إلى الشركة الأم على شكل أرباح أسهم نقدية أو تسديد القروض أو السلف.

٤١. عندما يتم إعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تختار، وفقاً للفقرة ١٠، عدم إعداد البيانات المالية الموحدة، فإن تلك البيانات المالية المنفصلة ينبغي أن تصحح عن:

(أ) حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة، أنه تم استخدام الإعطاء من التوحيد، أن اسم وبدء التأسيس أو موقع المنشأة التي تمثل ببياناتها المالية الموحدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد تم إصدارها للإستخدام العام، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على تلك البيانات المالية الموحدة؛

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم، أو بلد التأسيس، أو الموقع، ونسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

٤٢. عندما تعد الشركة الأم (غير الشركة الأم المشمولة بالفقرة ٤١)، أو مشترك في مشروع مشترك ذو مصلحة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، أو مستثمر في شركة زميلة بيانات مالية منفصلة، ينبغي أن تصحح تلك البيانات المالية المنفصلة عن:

(أ) حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك البيانات إن لم يكن يقتضيها للقانون؛

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك

والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم، بلد التسجيل، أو الموقع، نسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

وإن تحدد البيانات المعدة وفقاً للفقرة ٩ من هذا المعيار، ومعيـار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيـار المحاسبة الدولي ٣١ اللذان يرتبطان به.

تاريخ النفاذ

٤٣ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب البيانات الأخرى

٤٤ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمحاسبة للإستثمارات في المنشآت التابعة" (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٥ حل هذا المعيار محل التفسير ٣٣ "الدمج (للتوحيد) وأسلوب حقوق الملكية-حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية".

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات مالية موحدة والمنفصلة" من قبل ثلاثة عشر عضواً من أعضاء مجلس معيير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر ، ويظهر الرأي المعارض للسيد تاتسومي يامادا بعد أساس الاستنتاجات.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب للرئيس
ماري إي بارت	
هالف-جورج برونز	
لنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه أيسنرينغ	
ولرن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل لومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري ولتينغتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الإستهنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"

يرفق أساس الإستهنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستهنتاج ١ يلخص أساس الإستهنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى نتائج حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستهثمارات في الشركات التابعة" في عام ٢٠٠٣. وقد ركز مختلف أعضاء المجلس على بعض العوامل بشكل أكثر من غيرها.

إستهنتاج ٢ في يوليو من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس، كجزء من جدولته الأولى للمشاريع الفنية، أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وقد تم تنقيح المشروع في ضوء التسللات والإنتقادات حول المعايير التي أثارها مشروع الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين وغيرهم من الجهات المهمة. وكان يهدف المشروع إلى التقليل من حجم البدائل والتكرارات والتناقضات في المعايير للتعامل مع بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان "معايير المحاسبة الدولية مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ١٦ سبتمبر من عام ٢٠٠٢". وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٦٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

إستهنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي للتوحيد الورود في المعيار المحاسبة الدولي ٢٧ فإن أساس الإستهنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

عرض البيانات المالية الموحدة

الإعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة

إستهنتاج ٤ تتطلب الفقرة ٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ عرض البيانات المالية الموحدة. غير أن الفقرة ٨ تسمح للشركة الأم التي تكون شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بالكامل تقريبا بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وقد درس المجلس خيار سحب أو تعديل هذا الإعفاء من المتطلبات العامة.

إستهنتاج ٥ قرر المجلس الاحتفاظ بالإعفاء، بحيث أن المنشآت في مجموعة ما والتي يقتضى منها بموجب القانون إصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، لا يتم إتقانها بالمتطلبات بشكل غير ملائم.

إستهنتاج ٦ لاحظ المجلس أنه في بعض الظروف يمكن للمستخدمين أن يجدوا معلومات كافية لفهمهم المتعلقة بشركة تابعة إما من بياناتهم المالية المنفصلة أو بياناتهم المالية الموحدة. إضافة إلى ذلك، غالبا ما يكون لمستخدمي بيانات المالية الخاصة بشركة تابعة، أو يمكنهم الوصول، لمزيد من المعلومات.

إستنتاج ٧ حيث أنه تم الإتفاق على الإحتفاظ بالإعفاء، قرر المجلس تحديد الظروف التي تحفي فيها المنشأة وأخذ في حسبانته المعايير التالية.

إتفاق مالكي حقوق الأقلية بالإجماع

إستنتاج ٨ ألفتحت مسودة العرض تمديد الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل إذا وافق مالكو حقوق الأقلية بالإجماع، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت.

إستنتاج ٩ بعض المجاريين لم يوافقوا على الإقتراح بأن تكون موافقة مساهمي الأقلية بالإجماع شرطاً للإعفاء، وبالأخص بسبب الصعوبات العملية في الحصول على إستجابات من جميع أولئك المساهمين. وقرر المجلس وجوب إتاحة الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل عندما يتم إطلاع مالكي حقوق الأقلية حول عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وعدم اعتراضهم على ذلك.

الإعفاء المتاح للمنشآت غير العامة فقط

إستنتاج ١٠ يعتقد المجلس أن الإحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بمنشآت يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في السوق العام تتم تلبيتها بأفضل ما يمكن عندما تتم محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ "الإستثمار في الشركات للزميلة" و ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"، لذلك قرر المجلس أنه لا يجب أن ينأح الإعفاء من إعداد هذه البيانات المالية الموحدة لهذه المنشآت أو المنشآت قيد إصدار أدوات في سوق عام.

إستنتاج ١١ قرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم التي تليي معايير الإعفاء من متطلبات إعداد البيانات المالية الموحدة محاسبة تلك الشركات التابعة، في بياناتها المالية المنفصلة، بنفس الطريقة التي تتبعها الشركات الأم، أو المشاركين في مشاريع مشتركة ذوي حصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك، أو المستثمرين في الشركات الزميلة، في محاسبة الإستثمارات في بياناتها المالية المنفصلة. يميز المجلس بين محاسبة هذه الإستثمارات كإستثمارات حقوق ملكية وبين محاسبة المنشأة الإقتصادية التي تسيطر عليها للشركة الأم. وفيما ينطبق بإستثمارات حقوق الملكية، قرر المجلس وجوب محاسبة كل فئة من الإستثمار بشكل منفصم.

إستنتاج ١٢ قرر المجلس وجوب تطبيق نفس المنهج في محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة بغض النظر عن الظروف التي تم إعدادها لها. لذلك، يجب على الشركات الأم التي تتعرض لبيانات مالية موحدة، وتلك التي لا تتعرض لأنها معفاة، عرض نفس الشكل من البيانات المالية المنفصلة.

نطاق البيانات المالية الموحدة

إستثناءات النطاق

إستنتاج ١٣ تتطلب الفقرة ١٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ إستثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة أو إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد.

السيطرة المؤقتة

إستنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا كان سيلخي استثناء النطاق هذا وبالتالي يحقق المقاربة مع الهيئات الأخيرة الوضعية للمعيار التي قامت مؤخرا بإلغاء استثناء ممثل. وقرر المجلس أن يدرس هذه المسألة كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الإبقاء على الإعفاء من توحيد الشركة التابعة إذا ما كان هناك دليل على أنها قد تم استملاكها بنية التصرف بها خلال ١٢ شهرا وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. وتقدم مسودة عرض المجلس ٤ بعنوان "التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة" فيلص وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة متسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستمر أو في شركة تابعة. لذلك، تقدم مسودة العرض ٤ إلغاء الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة وتحتوي على مسودة تعديل لاحق على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لتحقيق هذا الأمر.

القيود الصارمة طويلة الأمد التي تضعف القدرة على نقل الأموال إلى الشركة الأم

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء استثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون هناك قيود صارمة طويلة الأمد تعيق قدرة الشركة للتابعة على نقل الأموال إلى الشركة الأم. وقد قامت بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة. وقرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم، عند تقييم قدرتها على السيطرة على شركة تابعة، دراسة القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة التابعة إلى الشركة الأم. ولا تعيق مثل هذه الظروف بحد ذاتها السيطرة.

مؤسسات رأس مال مخاطر ومنشآت حقوق ملكية خاصة ومؤسسات مشابهة

إستنتاج ١٦ تقدم مسودة العرض لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ توضيح أنه لا يجب استثناء الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المنشأة هي مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق تأمين، أو منشأة مماثلة. بعض المجاوبين من صناعة حقوق الملكية الخاصة لم يوافقوا على هذا الإيضاح المقترح. وناقشوا أنه لا يجب أن يطلب من منشآت حقوق الملكية الخاصة توحيد الاستثمارات التي تسيطر عليها وفقا للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. كما ناقشوا أنه يجب قياس تلك الاستثمارات بالقيمة العادلة. وقد أثار أولئك المجابون نقاشات مختلفة - بعضها مبني على أساس ما إذا كانت السيطرة ممارسة، وبعضها مبني على أساس طول الفترة الزمنية الواجب توفيرها قبل طلب التوحيد، والبعض الآخر مبني على أساس ما إذا كان التوحيد أساسا مناسباً لمنشآت حقوق الملكية الخاصة أو نوع الاستثمارات التي تقوم بها.

إستنتاج ١٧ لاحظ أيضا بعض المجابيين أن المجلس قرر استثناء مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة من نطاق محياري المحاسبة للدوليين ٢٨ و ٣١ عندما تقلص الاستثمارات في الشركات لزميلة أو المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعراف والقياس*. ومن وجهة نظر هؤلاء المجابيين، اقترح المجلس محاسبة الأصول المشابهة بطرق مختلفة.

* في مارس ٢٠٠٣، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٥ *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة*. ويلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ استثناء النطاق هذا كما يأتي الآن الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة. لمزيد من النقاش، انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *أساس الاستنتاجات*.

إستنتاج ١٨ لم يقبل المجلس هذه المناقشات. ولاحظ المجلس أن هذه المواضيع لا تخص صناعة حقوق الملكية الخاصة. ولكد أن الشركة التابعة لا يجب أن تستثنى من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. إن التوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على السيطرة على الجهة المستثمر بها، التي تمتلك صلاحية السيطرة (وبمعنى ذلك أن القدرة موجودة لكن غير ممارسة) والسيطرة الفعلية (وبمعنى ذلك أن القدرة ممارسة). يبدأ التوحيد من خلال السيطرة ولا يجب أن يتأثر بخيار اعتزال الإدارة الاحتفاظ باستثمار في منشأة تسيطر عليها لأمد قصير.

إستنتاج ١٩ لاحظ المجلس أن الإستثناء من مبدأ التوحيد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، عندما يكون المقصود من السيطرة على الشركة التابعة أن تكون مؤقتة، قد تم تفسيره أو قراءته بشكل خاطئ. وقد فسر بعض المجاوبين على مسودة العرض عبارة "المستقبل القريب" على أنها تغطي مدة تمتد لخمس سنوات. وقرر المجلس إلغاء هذه الكلمات وتقييد الإستثناء بالشركات التابعة التي تم استملاكها والاحتفاظ بها حصريا من أجل للتصرف بها خلال ١٢ شهرا، شريطة أن تكون الشركة تبحث بجد عن مشتري.

إستنتاج ٢٠ لم يوافق المجلس على وجوب تمييزه بين أنواع المنشأة أو أنواع الإستثمار عند تطبيق نموذج سيطرة للتوحيد. ولم يوافق أيضا على أن تكون نية الإدارة العمل المحدد للسيطرة. وحتى إذا رغب المجلس بإجراء هذا التمييز، فإنه لم يجد كيف أو لماذا سيكون مجديا التمييز بين مستثمري حقوق الملكية الخاصة وبين الأنواع الأخرى من المنشآت.

إستنتاج ٢١ يعتقد المجلس أن الفروع في المحافظ الإستثمارية في المنشآت العاملة في قطاع حقوق الملكية الخاص لا يختلف عن التنوع في محافظ الشركات متحدة النشاطات، وهي مجموعة صناعية مكونة من منشآت لها عادة مصالح متنوعة وغير مرتبطة. وقرر المجلس أن المعلومات المالية حول أنواع المنتجات والخدمات المختلفة للمنشأة وعملياتها في المناطق الجغرافية المختلفة - معلومات للقطاعات - مرتبطة بتقييم مخاطر وعوائد منشأة متنوعة أو متعددة الجنسيات وقد تكون غير قابلة للتحديد من مجمل البيانات المعروضة في الميزانية العمومية الموحدة. وقد لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير المالية حول القطاعات" يضع مبادئ خاصة بالمعلومات حول إعداد التقارير المالية حسب القطاعات من قبل المنشآت التي يتم تدول أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها بشكل عام، أو أي منشأة تفصح عن معلومات القطاعات طوعا.

إستنتاج ٢٢ قرر المجلس بالنسبة للإستثمارات الواقعة تحت سيطرة منشآت حقوق الملكية الخاصة، أن حاجات المستخدمين للمعلومات يتم تلبيتها بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي تكشف نطاق عمليات المنشآت التي يسيطرون عليها. ولاحظ المجلس أن الشركة الأم تستطيع إما أن تعرض معلومات حول القيمة العادلة لتلك الإستثمارات في ملاحظات البيانات المالية الموحدة أو إعداد بيانات مالية منفصلة بالإضافة إلى بياناتها المالية الموحدة، مع عرض تلك الإستثمارات بسعر التكلفة أو بالقيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، قرر المجلس أن حاجات مستخدمي البيانات للمعلومات لن يتم تلبيتها بشكل جيد إذا تم قياس تلك الإستثمارات المسيطرة بالقيمة العادلة فقط. وقد يؤدي هذا إلى عدم الإبلاغ عن الأصول والإلتزامات لمنشأة مسيطر عليها. ومن الواضح أن الإستثمار في شركة تابعة كبيرة وموجهة بشكل كبير يكون له قيمة عادلة قليلة فقط. إن الإبلاغ عن تلك القيمة وحدها سيحول دون تقييم المستخدم للوضع المالي والنتائج والتدفقات النقدية للمجموعة.

حقوق الأقلية

إستنتاج ٢٣ تُعرف حقوق الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *بإنماج الأعمال* على أنه ذلك الجزء من الربح أو الخسارة وصافي أصول الشركة التابعة المنسوبة إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، من قبل الشركة الأم. وتتطلب الفقرة ٢٦ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن يتم عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم.

إستنتاج ٢٤ قرر المجلس تعديل هذا المتطلب وطلب عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. ووافق المجلس أن حقوق الأقلية ليست عبارة عن التزام لمجموعة ما لأنها لا تحقق تعريف الإلتزام في *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*.

إستنتاج ٢٥ تنص الفقرة ٤٩ (ب) من *الإطار* على أن الإلتزام عبارة عن التزام تعاقدي حالي للمنشأة ينشأ من أحداث سابقة ويتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية. وتشير الفقرة ٦٠ من *الإطار* إلى أن السمة الأساسية للإلتزام هي أن على المنشأة التزم حالي وأن الإلتزام هو واجب أو مسؤولية بالتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ولاحظ للمجلس أن وجود حقوق أقلية في صافي أصول إحدى الشركات التابعة لا يؤدي إلى نشوء التزام حالي للمجموعة، الذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية.

إستنتاج ٢٦ بدلا من ذلك، لاحظ للمجلس أن حقوق الأقلية تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول تلك الشركات التابعة التي يحتفظ بها بعض مساهمي الشركات التابعة ضمن المجموعة، وبالتالي فإنها تحقق تعريف *الإطار* لحقوق الملكية. تنص الفقرة ٤٩ (ج) من *الإطار* على أن حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد خصم جميع إلتزاماتها.

إستنتاج ٢٧ أقر المجلس أن هذا القرار يؤثر تسويات حول الإعتراف بحقوق الأقلية وقياسها ولكنه خالص إلى أن العرض المقترح ملمسج مع المعايير الحالية *والإطار* ويقدم مقارنة أفضل من العرض في الميزانية العمومية الموحدة مع الإلتزامات أو حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وقرر المجلس أنه يجب التعامل مع أسئلة الإعتراف والقياس كجزء من مشروعه حول *إنماج الأعمال*.

قياس الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة

إستنتاج ٢٨ تسمح الفقرة ٢٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بقياس الإستثمارات في الشركات التابعة بولحدة من ثلاث طرق في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم. وهي التكلفة، أو طريقة حقوق الملكية، أو الأصول المالية المتوفرة برسم البيع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتسمح الفقرة ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ بنقص الخيارات للإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة، في حين تذكر الفقرة ٣٨ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ أن معيار المحاسبة الدولي ٣١ لم يشر إلى أفضلية

أي معالجة محددة لمحاسبة الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك في البيانات المالية المنفصلة للمشارك في مشروع مشترك. وقرر المجلس طلب استخدام للتكلفة أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لجميع الإستثمارات الواردة في البيانات المالية المنفصلة.

إستنتاج ٢٩ على الرغم من أن طريقة حقوق الملكية توفر للمستخدمين بعض المعلومات حول الربح والخسارة شبيهة بتلك التي يتم الحصول عليها من التوحيد، إلا أن المجلس لاحظ أن مثل هذه المعلومات تنعكس في البيانات المالية لمنشأة المستثمر الاقتصادية ولا تحتاج إلى أن تقدم لمستخدمي بياناتها المالية المنفصلة. وبالنسبة للبيانات المنفصلة، فإن التركيز ينصب على أداء الأصول بوصفها استثمارات. وإستنتاج المجلس أن البيانات المالية للمنفصلة المعدة إما باستخدام طريقة للقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو طريقة التكلفة تكون ملائمة. إن استخدام طريقة للقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يوفر مقياسا للقيمة الاقتصادية للإستثمارات. بينما يمكن أن يؤدي استخدام طريقة التكلفة إلى معلومات ملامية، اعتمادا على للغاية من إعداد البيانات المالية المنفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تحتاجها أطراف معينة فقط لتحديد دخل الأرباح من الشركات التابعة.

إستنتاج ٣٠ [تم إلغاؤها]

الآراء المعارضة

١ آراء يعارض السيد يامادا هذا المعول لأنه يعتقد أن التغيير في تصنيف حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة، أي أن للمتطلب الذي يظهر كحقوق ملكية، يجب أن لا يحدث كجزء من مشروع التصنيفات. ويوافق على أن حقوق الأقلية لا تلي تعريف الإلتزام بموجب إطار إصداد وعرض البيانات المالية، كما تنص الفقرة ٢٥ من أساس الإستنتاجات، وأن للمتطلب الحالي الذي يقضي بعرض حقوق الأقلية بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم هو غير مرغوب به. غير أنه لا يعتقد بوجوب تغيير هذا المتطلب في هذه المرحلة. فهو يعتقد أنه قبل القيام بتغيير في التصنيف، والذي سيكون له تأثيرات مختلفة كثيرة على ممارسات التوحيد الحالية، يجب دراسة العديد من المسائل المرتبطة بهذا التغيير بشكل شامل من قبل المجلس. وهذا يتضمن دراسة أهداف البيانات المالية الموحدة وإجراءات المحاسبة التي يجب أن تتبني من تلك الأهداف. وبالرغم من استنتاجات المجلس كما لوحظت في الفقرة ٢٧، إلا أن السيد يامادا يعتقد أن القرار المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية لا يجب اتخاذه قبل الإنتهاء من هذه الدراسة الشاملة للإعتراف والقياس.

٢ آراء يوجد تقليديا وجهتا نظر حول أهداف البيانات المالية الموحدة: تكمنان في وجهة نظر للشركة الأم ووجهة نظر المنشأة الاقتصادية. ويعتقد السيد يامادا أن الأهداف، أي ماهية المعلومات التي يجب تقديمها ولأي جهة يجب تقديمها، يجب دراستها من قبل المجلس قبل لتخاذ قراره بشأن تصنيف حقوق الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وهو يدعم وجهة النظر القائلة بأن المجلس يأخذ وجهة نظر المنشأة الاقتصادية دون أن يولي اهتمام كاف لهذا الموضوع الأساسي.

٣ آراء تتم مناقشة عمليات الإستملاك التدريجي في المرحلة الثانية من مشروع لإنماج الأعمال، والذي لم ينته بعد مع انتهاء معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بموجب مشروع التصنيفات. عندما تزداد حصة ملكية للشركة الأم، يقرر المجلس بشكل غير نهائي أن الفرق بين المقابل النقدي المدفوع من قبل الشركة الأم لحقوق الأقلية والقيمة المسجلة لحصص الملكية المستملكة من قبل الشركة الأم يعترف به كجزء من حقوق الملكية، الأمر الذي يختلف عن الممارسة الحالية للإعتراف بتغيير في مبلغ للشهرة. إذا احتفظت الشركة الأم بالسيطرة على الشركة التابعة لكن تناقصت حصة ملكيتها، فإن الفرق بين المقابل النقدي المسلم من قبل الشركة الأم والقيمة المسجلة لحصص الملكية المنقولة يعترف به أيضا كجزء من حقوق الملكية، الأمر الذي يختلف عن الممارسة الحالية للإعتراف بالخسارة أو الربح. ويعتقد السيد يامادا أن نتائج هذا النقاش يتم تحديدها مسبقا من خلال القرار المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية كحقوق ملكية. تعتبر التغييرات في المعالجات المحاسبية أساسية، وهو يعتقد أن القرار الذي سيحدد أي من وجهتي النظر ستحكم البيانات المالية الموحدة يجب اتخاذه فقط بعد دراسة وافية للنتائج. ويعتقد أن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية لا يجب اتخاذه إلا بعد انتهاء المرحلة الثانية من مشروع إنماج الأعمال.

إرشادات التنفيذ

الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

ترفق هذه الإرشادات بالمعايير التالية ٢٧ و ٢٨، ٣١، لكنها ليس جزءا منه.

دراسة حقوق التصويت المحتملة

مقدمة

تنفيذ ١ تتطلب الفقرات ١٤ و ١٥ و ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، والفقرتان ٨ و ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" من المنشأة دراسة وجود وأثر جميع حقوق التصويت المحتملة للقبلة للممارسة أو التحويل حاليا. وتتطلب كذلك فحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة. ولأن تعريف للسيطرة المشتركة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" يعتمد على تعريف السيطرة، ولأن المعيار مرتبط بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ لتطبيق طريقة حقوق الملكية، فإن هذه الإرشادات مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١.

الإرشادات

تنفيذ ٢ تعرف الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ السيطرة على أنها سلطة إدارة للسياسات المالية والتشغيلية في منشأة ما للحصول على منافع من أنشطتها. وتعرف الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التأثير الهام على أنه صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وإبست السيطرة على تلك السياسات. وتعرف الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ السيطرة المشتركة على أنها المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة على النشاط الاقتصادي. وفي هذا السياق، تشير السلطة إلى القدرة على العمل أو التأثير على شيء ما. وبالتالي يكون للمنشأة للسيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام عندما تملك القدرة حاليا على ممارسة تلك السلطة، بغض النظر عما إذا كانت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام يظهر بفاعلية أو سلبا في طبيعته. وتوفر حقوق التصويت المحتملة لآتي تحتفظ بها المنشأة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا هذه القدرة. ولا توجد القدرة على ممارسة السلطة عندما تفقد حقوق التصويت المحتملة للجوهر الاقتصادي (مثلا يتم تحديد سعر الممارسة بطريقة تمنع الممارسة أو التحويل في أي سياق مجدي). وبالتالي، يتم دراسة حقوق التصويت المحتملة عندما توفر، بشكل جوهري، القدرة على ممارسة السلطة.

تنفيذ ٣ تنشأ أيضا السيطرة والتأثير الهام في الظروف الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتان ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، التي تتضمن دراسة الملكية النسبية لحقوق التصويت. ويعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣١ على معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ ويجب قراءة الإشارات إلى معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ من هذه النقطة وصاعدا على أنها مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١. ومع ذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار أن السيطرة المشتركة تتضمن المشاركة التعاقدية للسيطرة وأنه من المرجح أن يكون هذا الجانب التعاقدية عامل محدد

أساسي، إن حقوق التصويت المحتملة مثل خيارات شراء الأسهم والديون القابلة للتحويل قادرة على تغيير سلطة تصويت منشأة على منشأة أخرى - إذا تمت ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة، فإن الملكية النسبية للأسهم العادية التي تحمل حقوق التصويت تتغير. وبالتالي، يتم تحديد وجود السيطرة (الذي يسمح تعريفها منشأة واحدة فقط بالسيطرة على منشأة أخرى) والتأثير الهام فقط بعد تقييم جميع العوامل الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، ودراسة وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة. بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل. لا تؤثر نية الإدارة على وجود السلطة ويصعب تقييم قدرة المنشأة المالية على الممارسة أو التحويل.

٤ تنفيذ يمكن أن تستنتج المنشأة بشكل أولي أنها تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشأة أخرى بعد دراسة حقوق التصويت المحتملة التي تستطيع حالياً ممارستها أو تحويلها. غير أنه قد لا يكون بإمكان المنشأة أن تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشأة أخرى عندما تكون حقوق التصويت المحتملة التي يحتفظ بها أطراف آخرون أيضاً قابلة للممارسة أو التحويل حالياً. وبالتالي، تدرس المنشأة جميع حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها ويحتفظ بها أطراف أخرى تكون قابلة للممارسة أو التحويل حالياً عند تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى أو تؤثر عليها بشكل هام. على سبيل المثال، تتم دراسة جميع خيارات شراء الأسهم، سواء تلك التي تحتفظ بها المنشأة أو طرف آخر. وعلاوة على ذلك، يسمح تعريف السيطرة للورد في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لمنشأة واحدة فقط بأن تسيطر على منشأة أخرى. لذلك، عندما تحتفظ منشآت أو أكثر بحقوق تصويت هامة، الفعيلة منها والمحتملة، يتم إعادة تقييم العوامل الواردة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من أجل تحديد المنشأة التي تملك السيطرة.

٥ تنفيذ إن النسبة المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية في إعداد البيانات المالية الموحدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، والنسبة المخصصة للمستثمر التي تشكل استثماره باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨، يتم تحديدهما فقط على أساس حصص الملكية الحالية. ويتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تنتج، بشكل جوهري، للحصول في الوقت الحالي على المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

٦ تنفيذ في بعض الظروف يكون للمنشأة، بشكل جوهري، ملكية حالية نتيجة معاملة معينة تتسبب لها الحصول على المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية. في مثل هذه الظروف، يتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة تلك والمشتقات الأخرى التي تنتج للمنشأة، بشكل جوهري، للحصول في الوقت الحالي على المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

٧ تنفيذ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرارات والقياس" على الحصص في الشركات التابعة، والشركات لزميلة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك التي يتم توحيدها، أو تتم محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التوحيد التفاضلي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١ على التوالي. عندما تنتج حالياً الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة بشكل جوهري الوصول إلى المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية، ويتم محاسبة الاستثمار بإحدى الطرق المذكورة أعلاه، لا تخضع الأدوات لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أمثلة توضيحية

٨ تنفيذ ٨ توضيح كل من الأمثلة الخمس لنذاه جانب واحد من حق تصويت محتمل. وتكرس المنشأة جميع الجوانب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ويمكن تحديد وجود السيطرة، والتأثير لهام، والسيطرة المشتركة فقط بعد تقييم جميع العوامل الأخرى الموصوفة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ولغرض هذه الأمثلة، يفترض عدم تأثير تلك العوامل الأخرى على التحديد، بالرغم من أنها قد تؤثر عليه عند تقييمها.

مثال ١: خيارات بدون مقابل

تملك المنشأتان (أ) و (ب) ٨٠% و ٢٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). تتبع للمنشأة (أ) نصف حصتها للمنشأة (د) وتشترى خيارات شراء من المنشأة (د) قابلة للممارسة في أي وقت بعبارة على سعر السوق عند إصدارها، وإذا تمت ممارستها فتصبح المنشأة (أ) ٨٠% من حصص ملكيتها وحقوق التصويت الأصلية.

وبالرغم من أن الخيارات بدون مقابل، فإنها تمارس حالياً وتمنح للمنشأة (أ) سلطة الإستمرار في تحديد السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج)، لأن المنشأة (أ) تستطيع ممارسة خياراتها الآن. ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (ج).

مثال ٢: إمكانية للممارسة أو التحويل

تملك المنشآت (أ) و (ب) و (ج) ٤٠% و ٣٠% و ٣٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضاً خيارات شراء قابلة للممارسة في أي وقت بالقيمة العادلة للأسهم ذات الصلة وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها ٢٠% إضافية من حقوق التصويت في المنشأة (د) وتقلل حصص للمنشأة (ب) والمنشأة (ج) بنسبة ٢٠% لكل منها. إذا تمت ممارسة الخيارات، تسيطر المنشأة (أ) على أكثر من نصف سلطة التصويت. ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٣: الحقوق الأخرى التي يمكن أن تزيد من سلطة تصويت منشأة ما أو تقلل من سلطة تصويت منشأة أخرى

تملك المنشآت (أ) و (ب) و (ج) ٢٥% و ٣٥% و ٤٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأتان (ب) و (ج) أيضاً ضمانات أسهم قابلة للممارسة في أي وقت بسعر ثابت وتعتمدان حقوق تصويت محتملة. تملك المنشأة (أ) خيار شراء مستقبلية لشراء ضمانات الأسهم هذه في أي وقت مقابل مبلغ إسمي. إذا تمت ممارسة خيار الشراء، فإن المنشأة (أ) يمكن أن تزيد حصة ملكيتها، وبالتالي حقوق تصويتها في المنشأة (د) إلى ٥١% (وتخضع حصة المنشأة (ب) إلى ٢٣% وحصة المنشأة (ج) إلى ٢٦%).

وعلى الرغم من أن المنشأة (أ) لا تملك سندات أسهم، إلا أنها تؤخذ في الاعتبار في تقييم السيطرة لأنها قابلة للممارسة حالياً من قبل المنشأتين (ب) و (ج). عادة، إذا كان هناك عمل مطلوب (مثل شراء أو ممارسة حق آخر) قبل أن تملك المنشأة حق التصويت المحتمل، فلا يعتبر حق التصويت المحتمل أنه محتفظ به من قبل المنشأة. غير أن المنشأة (أ) تحتفظ بشكل جوهري، بسندات الأسهم

لأن شروط خيار الشراء مصممة لتأكيد وضع المنشأة (أ). إن الجمع ما بين خيار الشراء وسندات الأسهم يعطي المنشأة (أ) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (د)، لأن المنشأة (أ) تستطيع حالياً أن تمارس الخيار وسندات الأسهم. ويتم أيضاً دراسة العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ)، وليست المنشأة (ب) لو المنشأة (ج)، تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٤: نية الإدارة

تملك المنشآت (أ) و (ب) و (ج) ٣٣٪ من الأسهم العادية التي تحصل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وللمنشآت (أ) و (ب) و (ج) الحق بتعيين عضوين اثنين في مجلس إدارة المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضاً خيارات شراء قابلة للممارسة بسعر ثابت في أي وقت وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها جميع حقوق التصويت في المنشأة (د). ولا تتوي إدارة المنشأة (أ) ممارسة خيارات الشراء، حتى إذا لم تصوت المنشأتان (ب) و (ج) بنفس طريقة تصويت المنشأة (أ). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د). ولا تؤثر نية إدارة المنشأة (أ) على التقييم.

مثال ٥: القدرة المالية

تملك المنشأتان (أ) و (ب) ٥٥٪ و ٤٥٪ على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). وتملك المنشأة (ب) أيضاً أدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (ج). ويمكن تحويل الدين بسعر مرتفع، مقارنة بصافي أصول المنشأة (ب)، في أي وقت وإذا تم تحويلها فيطلب من المنشأة (ب) لتقراض أموال إضافية من أجل التسديد. وإذا تم تحويل الدين، تحتفظ المنشأة (ب) بنسبة ٧٠٪ من حقوق التصويت وتخفض حصة المنشأة (أ) إلى ٣٠٪.

وبالرغم من أن أدوات الدين قابلة للتحويل بسعر مرتفع، فهي قابلة للتحويل حالياً وتمنح مسمّة التحويل للمنشأة (ب) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، ويتم تحديد أن المنشأة (ب)، وليست المنشأة (أ)، تسيطر على المنشأة (ج). ولا تؤثر القدرة المالية للمنشأة (ب) على دفع سعر التحويل على التقييم.

معار المحاسبة الدولي ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ١٤

	المقدمة
	معيّار المحاسبة الدولي ٢٨
	المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة
١	النطاق
١٢-٢	تعريف
١٠-٦	التأثير الهام
١٢-١١	طريقة حقوق الملكية
٣٤-١٣	تطبيق طريقة حقوق الملكية
٣٤-٣١	خسائر انخفاض القيمة
٣٦ - ٣٥	البيانات المالية المنفصلة
٤٠ - ٣٧	الإفصاح
٤١	تاريخ النفاذ
٤٣-٤٢	سحب بيانات أخرى

الملحق

	التعديل على بيانات أخرى
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨
	أساس الإستنتاجات

ين معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" مبين في الفقرة ١٠-٤٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " يقدم أسساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ * المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة* محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة* (المنفتح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل للتصويرات التالية:

- التفسير رقم ٢ - إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة
- التفسير رقم ٢٠ - طريقة محاسبة حقوق الملكية- الإعراف بالخسائر
- التفسير رقم ٣٣ - التوحيد وطريقة حقوق الملكية- حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للمنفتح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التسلولات والانتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف للمشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والتصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ كان الهدف الرئيسي للمجلس، فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٢٨، هو تقليل البدائل في تطبيق طريقة حقوق الملكية ومحاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة. ولم يعد للمجلس دراسة المنهج الأساسي عند محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أذناه التغيرات الرئيسية عن للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨:

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تكون خلافا لذلك شركات زميلة أو حصص لمشاركين في منشآت مسيطر عليها بشكل مشترك تحتفظ بها مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، وصناديق إستثمار مشتركة، و وحدات امتنان، ومنشآت مماثلة عندما يتم تصنيف تلك الإستثمارات على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأنوات المالية: الإعراف والقياس". ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها.

مقدمة ٦ وعلاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المقدمة لبعض الشركات الأم بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتتضمن هذه الإعفاءات الحالة التي يكون فيها المستثمر عبارة عن شركة لم معفية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ١٣ ب^١)، وعندما يكون بإمكان المستثمر، رغم أنه ليس مثل تلك الشركة الأم، تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ١٣ ج^٢).

التأثير الهام

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة ٧ يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حاليا ممارستها أو تحويلها عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات للسياسة المالية والتشغيلية للمستثمر بها. وتم شمل هذا المتطلب سابقا في التفسير رقم ٣٣، الذي تم استبداله.

طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٨ يوضح المعيار أنه يجب محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية سواء كان للمستثمر أيضا إستثمارات في الشركات التابعة ويقوم بإعداد بيانات مالية موحدة أم لا. إلا أن للمستثمر لا يطبق طريقة حقوق الملكية عند عرض البيانات المالية المنفصلة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٩ لا يقتضي المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يتم شراء الشركة الزميلة والإحتفاظ بها بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهر من تاريخ الاندماج بالشراء. ولا بد من وجود دليل على أن الإستثمار يتم شراءه مع وجود نية للتصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشاري. وقد تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الشركة الزميلة خلال ١٢ شهر، فإنه يجب محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءا من تاريخ الاندماج بالشراء، باستثناء ظروف محدودة جدا^٣.

مقدمة ١٠ لا يسمح للمعيار لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على أحد الشركات الزميلة بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما تكون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر. ويجب فقدان التأثير الهام قبل وقف تطبيق طريقة حقوق الملكية.

^١ في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الأصول غير المتكافئة المعدة برسم البيع والعمليات المتوقعة". وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغى الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتا. انظر لاسس الإستنتاج في معيار التقرير "المزيد من المنقطة".

إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة

مقدمة ١١ يجب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة من معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر والشركة الزميلة إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة المستثمر في الشركة الزميلة. وقد تم دمج الإجماع الوارد في التفسير رقم ٣ في المعيار.

حسابات نهاية السنة غير المتطبقة

مقدمة ١٢ عندما يتم إعداد البيانات المالية لأحد الشركات الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية في تاريخ إبلاغ مختلف عن ذلك التاريخ الخاص بالمستثمر، يجب أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة شهور.

السياسات المحاسبية الموحدة

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار من المستثمر القيام بتعديلات مناسبة على البيانات المالية للشركة الزميلة لمطابقتها مع السياسات المحاسبية للمستثمر للإبلاغ عن المعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة. ولأتمتة للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ استثناء من هذا المتطلب عندما "كان من غير العملي استخدام سياسات محاسبية موحدة".

الإعتراف بالخسائر

مقدمة ١٤ يجب على المستثمر أن يأخذ بعين الاعتبار المبلغ المسجل الخاص باستثماره في حقوق الملكية للشركة الزميلة وحصصه الأخرى طويلة الأجل في الشركة الزميلة عند الاعتراف بحصته من خسائر الشركة الزميلة. وحدد التفسير رقم ٢٠ الاعتراف بحصة المستثمر من الخسائر بالمبلغ المسجل لاستثماره في حقوق ملكية الشركة الزميلة. لذلك تم استبدال ذلك التفسير.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة ١٥ يتم وضع متطلبات إعداد لبيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

معايير المحاسبة الدولية ٢٨

" المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة "

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة. ومع ذلك لا يجوز أن يطبق في محاسبة عن الإستثمارات في المنشآت المحفوظ بها بواسطة:

(أ) مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك، و وحدات الإئتمان، والمنشآت المماثلة التي تتضمن صناديق تأمين مرتبطة بالإستثمار.

التي يتم تحديدها عند الإعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأثرات المالية: الإعتراف والقياس". ويتم قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

تعريف

٢ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

الشركة الزميلة عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة غير مساهمة مثل شركة تضامن، يمارس المستثمر تأثيراً هاماً عليها، وهي ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

البيانات المالية الموحدة هي البيانات المالية المجموعة والتي يتم عرضها وكلها لمشروع واحدة.

السيطرة هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة تسجل بموجبها الإستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها، كما يظهر بيان الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المنشأة المستثمر بها.

السيطرة المشتركة عبارة عن اتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية المالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).

البيانات المالية المنفصلة هي تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة زميلة، أو مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.

التأثير الهام هي سلطة المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

المنشأة التابعة هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع آخر (تُعرف عادة باسم المنشأة الأم).

٣ إن البيانات المالية التي يتم فيها تطبيق طريقة حقوق الملكية لا تعتبر بيانات مالية منفصلة، كما لا تعتبر كذلك البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة، أو شركة زميلة، أو حصة مشترك في مشروع مشترك.

٤ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي يتم محاسبة الاستثمارات فيها باستخدام طريقة حقوق الملكية، والبيانات المالية التي يتم فيها توحيد حصص المشاركين في المشاريع المشتركة بشكل تلمسي.

٥ إن المنشآت المعفية وفقا للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧* للبيانات المالية الموحدة والمنفصلة من التوحيد، أو الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" من تطبيق التوحيد التلمسي، أو الفقرة ١٣(ج) من هذا المعيار من تطبيق طريقة حقوق الملكية، يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

التأثير الهام

٦ إذا حاز للمستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة على ٢٠% أو أكثر من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض أن لديه تأثير هام ما لم يمكن إثبات أن هذا ليس هو الواقع. وبالمقابل إذا حاز للمستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة، على أقل من ٢٠% من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض عدم قدرة المستثمر على التأثير الهام إلا إذا أمكن إثبات وجود مثل هذا التأثير وإذا توفر لمستثمرين آخرين ملكية هامة أو ملكية أكثرية فإن ذلك لا يمنع من وجود تأثير هام للمستثمر.

٧ يمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بولادة من الطرق التالية أو أكثر:

- (أ) للتمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة أخرى معادلة تسيطر على المنشأة المستثمر بها؛
- (ب) للمشاركة في عملية وضع السياسات؛
- (ج) وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها؛
- (د) تبادل الموظفين الإداريين بينهما؛ أو
- (هـ) مخصصات تقديم معلومات فنية ضرورية.

٨ يمكن أن تملك المنشأة ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات مشابهة أخرى من المحتمل، إذا تم ممارستها أو تحويلها، أن تعطي المنشأة حقوق تصويت إضافية أو تخفض من حقوق تصويت الطرف الآخر على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى (أي حقوق التصويت المحتملة). إن وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حاليا ممارستها أو تحويلها، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها منشآت أخرى، تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كان للمنشأة تأثير هام. ولا تكون حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو للتحويل حاليا عندما لا يمكن مثلا ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي معين أو وقوع حدث مستقبلي معين.

٩ إنشاء تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في التأثير الهام، تفحص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأية ترتيبات تعاقبية أخرى سواء يتم دراستها بشكل فردي أو جماعي) التي تؤثر على الحقوق المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٠ تتفقد المنشأة للتأثير الهام على الجهة المستثمر بها عندما تفقد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر بها. ويمكن أن يحدث فقدان لتأثير الهام مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تصبح الشركة الزميلة خاضعة لسيطرة حكومة معينة أو محكمة أو مدير أو منظم. ويمكن أن يحدث أيضا نتيجة اتفاق تعاقبي.

طريقة حقوق الملكية

١١ بموجب طريقة حقوق الملكية، يتم الاعتراف أوليا بالاستثمار في شركة زميلة بسعر التكلفة ويتم زيادة أو إنقاص المبلغ المسجل للإعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها بعد تاريخ الاندماج بالشراء. ويتم الاعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها في حساب الربح أو الخسارة للمستثمر. وتُخفض للتوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر بها من المبلغ المسجل للاستثمار. ويمكن أن تكون التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية أيضا للتغيرات في الحصة التناسبية الخاصة بالمستثمر في الجهة المستثمر بها الناشئة من التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها التي لم يتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة للجهة المستثمر بها. وتتضمن هذه التغيرات تلك التي تنشأ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومن فروقات تحويل الصرف الأجنبي. ويتم الاعتراف بحصة المستثمر في تلك التغيرات مباشرة في حقوق الملكية الخاصة به.

١٢ عندما توجد حقوق للتصويت المحتملة، يتم تحديد حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها وفي التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها على أساس حصص الملكية الحالية، ولا تكون احتمالية ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٣ تتم محاسبة الاستثمار في الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية فيما عدا الحالات التالية:

- عندما يتم تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوافقة"، أو
- عندما ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، الذي يتيح للشركة الأم التي تملك أيضا استثمارا في الشركة الزميلة بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، أو
- عندما ينطبق جميع ما يلي:

(١) يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك الذين لا يحق لهم خلافا لذلك بالتصويت، بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك؛

- (٢) لا يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛
- (٣) لم يتم للمستثمر إيداع، أو أنه ليس بصدد إيداع، بيلاقته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي صنف من الأوراق في سوق عام؛ و
- (٤) تقوم الشركة الأم الانمائية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد البيانات المالية الموحدة المتاحة للإستخدام العام والتي تتجمع مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٤ تتم محاسبة الإستثمارات الموصوفة في الفقرة ١٣ (أ) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

١٥ عندما لا يعد الإستثمار في شركة زميلة مصنفة سابقاً على أنها محتفظ بها برسم البيع بيلي معيار تصنيفه على أنه كذلك، يجب محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تعديل البيانات المالية للفرات منذ تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وفقاً لذلك.

١٦ [تم إلغاؤها]

١٧ قد لا يكون الاعتراف بالدخل على أساس التوزيعات للمستلثة مقاساً ملائماً للدخل المكتسب من الإستثمار في المنشأة الزميلة لأن التوزيعات المستلثة قد تكون ذات علاقة ضئيلة بأداء المنشأة الزميلة. وحيث أن للمستثمر تأثير هام على المنشأة الزميلة فإنه يكون مسؤولاً عن إدارتها وبالتالي عن العائد على إستثماره، ويحاسب للمستثمر عن هذه المسؤوليات من خلال توسيع نطاق بياناته المالية الموحدة لتشمل نصيبه من نتائج هذه المنشآت الزميلة، وهو بهذا يوفر تحليلاً للأرباح والإستثمار أكثر فائدة لاحتساب النسب المالية، ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية تحطي تقاريراً ذات معلومات أفضل عن صافي أصول وصافي دخل المستثمر.

١٨ ينبغي على المستثمر وقف استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه تأثيره الهام على الشركة الزميلة ويجب عليه محاسبة الإستثمار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ابتداءً من ذلك التاريخ، بشرط ألا تصبح الشركة الزميلة شركة تابعة أو مشروع مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

١٩ إن المبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي يتوقف فيه عن كونه شركة زميلة يجب أن يعثر على أنه تكلفته عند القياس الأولي كإجمالي مالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٢٠ إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية تشبه إجراءات التوحيد المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، إضافة لذلك فإن المفاهيم العامة التي تبني عليها إجراءات التوحيد المستخدمة عند تملك المنشأة التابعة تستخدم أيضاً في حالة الإستثمار في المنشأة الزميلة.

٢١ إن حصة المجموعة في الشركة الزميلة هي إجمالي ممتلكات الشركة الأم والشركات التابعة لها في تلك الشركة الزميلة. ويتم تجاهل ممتلكات الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة الأخرى للمجموعة لهذا الغرض. وعندما تملك الشركة الزميلة شركات تابعة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك التي يتم

الإعتراف في البيانات المالية للشركة للزميلة (بما في ذلك حصة الشركة للزميلة في الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول الخاصة بشركتها للزميلة ومشاريعها المشتركة، بعد أي تعديلات لازمة لإنفاذ السياسات المحاسبية الموحدة. (انظر الفقرتان ٢٦ و ٢٧).

٢٢ يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر (بما في ذلك شركته التابعة الموحدة) والشركة للزميلة في البيانات المالية للمستثمر فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في الشركة للزميلة. ومعاملات "من الأصل إلى الفرع" هي، على سبيل المثال، مبيعات الأصول من الشركة للزميلة إلى المستثمر. في حين تكون معاملات "من الفرع إلى الأصل"، على سبيل المثال، هي مبيعات الأصول من المستثمر إلى الشركة للزميلة. ويتم إلغاء حصة المستثمر في أرباح وخسائر الشركة للزميلة الناتجة من هذه المعاملات.

٢٣ تتم المحاسبة عن الاستثمار في المنشأة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية من تاريخ انطباق تعريف المنشأة الزميلة عليه، وتجرى المحاسبة عن أي فرق (مواء موجب أو سالب) بتاريخ التملك بين تكلفة التملك ونصيب المستثمر في القيمة العادلة لأصلي الأصول المحددة للمنشأة الزميلة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢٢- "إندماج الأصول"، لذلك:

(أ) يتم تضمين الشهرة المنطقة بالشركة للزميلة في المبلغ المسجل للاستثمار. لكن لا يُسمح بإطفاء تلك الشهرة ولا يتم بالتالي تضمينها في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة للزميلة.

(ب) إن لية زيادة في حصة المستثمر في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للشركة للزميلة والتزاماتها والتزاماتها الطرونة عن تكلفة الاستثمار يتم استئثارها من المبلغ المسجل للاستثمار، ويتم بدلا من ذلك تضمينها كدخل في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة للزميلة في الفترة التي يتم فيها شراء الاستثمار.

يتم أيضا إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة للزميلة بعد الاندماج بالشراء لمحاسبة، مثلا، استهلاك الأصول القابلة للإستهلاك على أساس قيمها العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء. وعلى نحو مماثل، يتم إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة للزميلة بعد الاندماج بالشراء لخسائر لانخفاض القيمة المحترف بها من قبل للشركة الزميلة مثل الشهرة والممتلكات والمصانع والمعدات.

٢٤ يستخدم المستثمر أحدث البيانات المالية المتوفرة للشركة للزميلة في تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف تواريخ الإبلاغ للمستثمر والشركة للزميلة، تقوم الشركة للزميلة بإعداد بيانات مالية، لاستخدام المستثمر، ويكون لها نفس تاريخ البيانات المالية الخاصة بالمستثمر ما لم يكن من غير العملي للقيام بذلك.

٢٥ عندما يتم وفقا للفقرة ٢٤ إعداد البيانات المالية للشركة للزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية بتاريخ إبلاغ مختلف عن تاريخ إبلاغ المستثمر، يجب إجراء تعديلات لإستيعاب آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك للتاريخ وتاريخ البيانات المالية للمستثمر. ولا يجب أن يتجاوز الفرق بين تاريخي الإبلاغ للشركة للزميلة والمستثمر في أي حال أي من الأحوال مدة ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات الإبلاغ وأي فرق في تواريخ الإبلاغ متساوية من فترة إلى أخرى.

٢٦ يجب إعداد البيانات المالية للمستثمر باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.

٢٧ عندما يكون المنشأة الزميلة أسهم ممتازة تراكمية مملوكة لجهة خارجية، فإن المستثمر بحسب نصيبه من الأرباح أو الخسائر بعد التعديل لتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة، سواء تم الإعلان عن هذه التوزيعات أم لم يعلن.

٢٨ إذا استخدمت المنشأة الزميلة سياسات محاسبية غير تلك المطبقة من قبل المستثمر لعمليات مماثلة وأحداثاً في ظروف متشابهة، فإنه يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للمنشأة الزميلة عندما تستخدم من قبل المستثمر لتطبيق طريقة حقوق الملكية.

٢٩ إذا كانت حصة المستثمر من خسائر الشركة الزميلة تساوى أو تتجاوز حصته في الشركة الزميلة، يتوقف المستثمر عن الاعتراف بحصته من الخسائر الأخرى. إن الحصة في الشركة الزميلة عبارة عن المبلغ المسجل للاستثمار في الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي حصص أخرى طويلة الأجل تشكل، في جوهرها، جزءاً من صافي استثمار المستثمر في الشركة الزميلة. على سبيل المثال، إن أي بند غير مخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن يحدث في المستقبل للقریب هو، في جوهره، امتداد لاستثمار المنشأة في تلك الشركة الزميلة. ويمكن أن تتضمن مثل هذه البنود أسهم ممتازة وضم مدينة طويلة الأجل أو قروض لكنها لا تتضمن ضم مدينة تجارية أو ضم دائنة تجارية أو أي ضم مدينة طويلة الأجل يوجد لها ضمان إضافي ملائم، مثل القروض المضمونة. إن الخسائر المعترف بها بموجب طريقة الحقوق الملكية والتي تزيد عن استثمار المستثمر في الأسهم العادية يتم تطبيقها على العناصر الأخرى لحصة المستثمر في الشركة الزميلة بترتيب عكسي من حيث أولويتها (أي الأولوية في التصفية).

٣٠ بعد تخفيض حصة المستثمر إلى الصفر، يصبح هناك خسائر إضافية ويتم الاعتراف بالتزام معين فقط إلى الحد الذي يتأكد فيه المستثمر للزامات قانونية أو استدلالية أو يسد دفعات بالنيابة عن الشركة الزميلة. وإذا قامت الشركة للزميلة لاحقاً بالإبلاغ عن الأرباح، يستمر المستثمر في الاعتراف بحصته من تلك الأرباح فقط بعد أن تصبح حصته من الأرباح تساوى حصته من الخسائر غير المعترف بها.

خسارة انخفاض القيمة

٣١ بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك الاعتراف بخسائر الشركة الزميلة وفقاً للفقرة ٢٩، يطبق المستثمر متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأية خسائر انخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بصافي استثمار المستثمر في الشركة الزميلة.

٣٢ طبق المستثمر أيضاً متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا يتم الاعتراف بأية خسائر انخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بحصة المستثمر في الشركة الزميلة التي لا تشكل جزءاً من صافي الاستثمار ومبلغ خسارة انخفاض القيمة تلك.

٣٣ ولأن الشهرة المشمولة في المبلغ المسجل لاستثمار معين في الشركة الزميلة غير معترف بها بشكل منفصل، فإنه لا يتم اختبارها لانخفاض في القيمة بشكل منفصل من خلال تطبيق متطلبات اختبار انخفاض قيمة الشهرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". وبدلاً من ذلك، يتم اختبار كامل المبلغ المسجل للاستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فيما يخص انخفاض

للقيمة، من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد (قيمة الإستخدام أو القيمة للعائلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، لهما أعلى) مع مبلغه المسجل، متى كان تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى إمكانية انخفاض قيمة الإستثمار.

- (أ) تقدير حصته من القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع توليدها من قبل المنشأة المستثمر فيها ككل متضمنًا للتدفقات النقدية من عمليات المنشأة المستثمر فيها والمتحصلات من الإستبعاد النهائي للإستثمار؛ أو
- (ب) القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المتوقع نشوعها لتوزيعات أرباح سوف يتم إستلامها من الإستثمار ومن الإستبعاد النهائي.

في ظل الفرضيات المناسبة فإن كلا للطريقتين تعطي نفس النتيجة.

٣٤ إن المبلغ القابل للإسترداد من الإستثمار في المنشأة الزميلة يتم تقديره لكل منشأة زميله على إنفراد، إلا إذا لم تولد إحدى المنشآت الزميلة تدفقات نقدية داخلية من إستمرارية الإستخدام والتي ما يكون هذا النوع من المنشآت للزميله في الغالب مستقلة عن تلك الأصول الخاصة بالمشروع.

البيانات المالية المنفصلة

٣٥ يجب معالجة الإستثمار في المنشأة الزميلة المدرج في البيانات المالية بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقرير المالية ٢٧-٤٢ و معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٣٦ لا ينص على المعيار على وجوب وضع بيانات مالية منفصلة متاحة للإستعمال العام.

الإفصاح

٣٧ يجب على المستثمر الإفصاح عما يلي :

- (أ) القيمة العادلة للإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون لها عروض أسعار معتمدة؛
- (ب) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، بما في ذلك إجمالي مبالغ الأصول، والإلتزامات، والإيرادات، والأرباح أو الخسائر؛
- (ج) الأسباب وراء محض الافتراض بأنه لا يكون للمستثمر تأثيرا هاما إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، أقل من ٢٠% من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن لديه تأثيرا هاما؛
- (د) الأسباب وراء محض الافتراض بأنه يكون للمستثمر تأثيرا هاما إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، ما مقداره ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن ليس لديه تأثيرا هاما؛
- (هـ) تاريخ الإبلاغ الخاص بالبيانات المالية للشركة الزميلة، عندما يتم استخدام هذه البيانات المالية في تطبيق طريقة حقوق الملكية ويكون لها تاريخ إبلاغ مختلف عن تاريخ إبلاغ المستثمر أو تكون الفترة تختلف عن تلك التي تخص المستثمر، والسبب وراء استخدام تاريخ إبلاغ مختلف أو فترة زمنية مختلفة؛

(و) طبيعة ونطاق أية قيود هامة (تنتج مثلاً عن ترتيبات الإقراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات الزميلة على تحويل الأموال إلى المستثمر في شكل توزيعات أرباح نقدية أو تسديد لقروض أو سلف؛

(ز) الحصة غير المعترف بها في خسائر الشركة للزميلة للفترة وبشكل تراكمي، إذا توقف المستثمر عن الاعتراف بحصته في خسائره الشركة الزميلة؛

(ح) حقيقة أنه لا تتم محاسبة الشركة للزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٣؛ و

(ط) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، سواء بشكل مفرد أو ضمن مجموعات، والتي لا تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك مبالغ مجموع الأصول ومجموع الالتزامات والإيرادات والأرباح أو الخسائر.

٣٨ يتم تصنيف الاستثمارات في الشركات الزميلة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية على أنها أصول غير متداولة. ويجب الإفصاح عن حصة المستثمر في أرباح أو خسائر تلك الشركات الزميلة، والمبلغ المسجل لتلك الاستثمارات، بشكل منفصل. كما يجب الإفصاح أيضاً عن حصة المستثمر في أي عمليات متوقفة لتلك الشركات الزميلة.

٣٩ يعترف المستثمر بحصته في التغيرات المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية الخاصة بالشركة الزميلة مباشرة في حقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها في بيان التغيرات في حقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "معرض البيانات المالية".

٤٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"، يوضح المستثمر عما يلي:

- (أ) حصته في الالتزامات لظارنة للشركة للزميلة التي يتم تكديدها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين؛ و
- (ب) تلك الالتزامات لظارنة التي تنشأ لأن المستثمر مسؤول بشكل مفرد عن جميع أو بعض التزامات الشركة للزميلة.

تاريخ النفاذ

٤١ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب بيانات أخرى

٤٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة للإستثمارات في المنشآت الزميلة" (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) التفسير ٣- استبعاد الارباح والخسائر غير المحققة من العمليات مع الشركات الزميلة؛

(ب) التفسير ٢٠- المساعدة الحكومية -عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية؛ و

(ج) التفسير ٣٣- الدمج (التوحيد) وأسلوب حقوق الملكية-حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ " المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الرئيس	السير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس-جورج برونس
	انطوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جلبرت جيلارد
	جيمس جي ليسنرينج
	وارن ماكريجور
	باتريشيا أومالي
	هاري كي تشميد
	جون سميث
	جيو فري ويتنجنون
	تاكسومي يامادا

أساس الاستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزمنية "

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ، لكنه ليس جزء منه .

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معيار المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "محاسبة الاستثمارات في الشركات الزمنية" في عام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٨. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسللات والإنقادات التي أثارت حول المعيار من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتلخيصات الواردة في المعايير والنظر في بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحصيلات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ فيلوز ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الاستثمارات في الشركات الزمنية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لا يناقش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

استثناءات نطاق التطبيق: الاستثمارات في الشركات الزمنية المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الاستثمار المشترك، ووحدات الائتمان، والمنشآت المشابهة

استنتاج ٤ لا توجد متطلبات محددة تتناول محاسبة الاستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الاستثمار المشترك، ووحدات الائتمان، والمنشآت المشابهة. نتيجة لذلك، وبإعتماد على ما إذا كانت تملك المنشأة سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثيرا هاما على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"،

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزمنية"، أو

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

استنتاج ٥ أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما يكون لهم سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهات المستثمر بها. ولاحظ المجلس أن استخدام طريقتي حقوق الملكية وللاوحيد التأسيسي للاستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر،

وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة عادة ما تنتج معلومات ليس ذات علاقة بإدارتها ومستثمريها، وأن قياس القيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة.

إستنتاج ٦ بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أنه يمكن أن تكون هناك تغيرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل إفادة إذا كان هناك تغيرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٧ وفقاً لذلك، قرر المجلس وجوب استثناء الإستثمارات المحفوظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق للتأمين المرتبطة بالإستثمار من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ عند قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون عادة متوفرة بسهولة لأن قياس القيمة العادلة هو ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل الأولى من التطور أو المنشآت غير المدرجة في البورصة.

معاملة التغيرات في القيمة العادلة

إستنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان من الضروري استثناء مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإنه يجب حدوث ذلك فقط عندما تعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لإستثماراتها في الشركات الزميلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها تلك التغيرات. ويقصد من هذا الحصول على نفس المعاملة كما في الإستثمارات في الشركات التابعة أو لزميلة غير الموحدة أو التي لا تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، لأنه يقصد من السيطرة أو التأثير الهام أن يكون مؤقتاً. ويميز منهج للمجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الاقتصادية. وفيما يتعلق بالحالة الأولى، قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك إنسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغيرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

إستنتاج ٩ لاحظ المجلس أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تأتي دائماً تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محفظ بها للتجارة، لأن مؤسسات رأس المال المخاطر من الممكن أن تحتفظ بإستثمار لمدة ٣-٥ سنوات. وفقاً لمطلوبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم للبيع (ما لم تختَر المنشأة تحديد الإستثمار عند الإعراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). لا يؤدي تصنيف الإستثمار المتوفر برسم البيع إلى الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لأثر تطبيق طريقة حقوق الملكية، قرر المجلس إعفاء الإستثمارات المحفوظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو للخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلي التعريف الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فيما يخص الاحتفاظ بفرض المتجارة).

الإشارة إلى ممارسات الصناعة الثابتة

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض تحديد توفر استثناءات النطاق بحالات وجود ممارسة الصناعة الثابتة. ولاحظ بعض المجاوبين أن تطوير ممارسة للصناعة لقياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة كان

سيتم معارضته في الصناعات القائمة في البلدان التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أكد المجلس أن الغرض الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثانية" في مسودة العرض كان للتأكيد على تطبيق الإستهانة بشكل علم على تلك الإستثمارات التي تتوفر فيها القيمة العادلة.

إستنتاج ١١ وبناء على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يستند توفر الإستهانة فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وحذف الإشارة إلى الممارسة "الثانية". ويدرك المجلس أن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة هو ممارسة "ثانية" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المخاطر"

إستنتاج ١٢ قرر المجلس ألا يسهب في تعريف مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة المستثناة من نطاق المعيار. وبسبب من الإقرار بصعوبات الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالمياً، لم يشأ المجلس عن غير قصد منه أن يصعب الأمور للمنشآت في قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة. إلا أنه قرر أن يوضح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في استثناءات النطاق تتضمن صناعات التأمين المرتبطة بالإستثمار.

إستنتاج ١٣ إلا أن المجلس قرر أنه إذا كانت الجهة المستثمر بها هي شركة تابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، فإنه يجب توحيدها. واستخلص للمجلس أنه إذا كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، فإن هذه الجهة هي جزء من مجموعة معينة وجزءاً من الهيكل الذي تدير المجموعة من خلاله أعمالها، وبالتالي يكون توحيد الجهة المستثمر بها أمراً مناسباً.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

التأثير الهام المؤقت

إستنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا يجب إلغاء الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتاً. وقرر المجلس اعتبار هذا الموضوع جزءاً من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الاحتفاظ بإعفاء معين من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند توفر دليل على شراء الشركة الزميلة بقصد للتصرف بها خلال فترة ١٢ شهر وأن الإدارة ناشطة في البحث عن مشتري. وتقدم مسودة العرض ٤ الخاصة بالمجلس بعنوان "التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة" قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظاً بها من قبل المستثمر في شركة زميلة أو شركة تابعة*.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء إعفاء الشركة الزميلة من تطبيق طريقة حقوق الملكية والتي تم تطبيقها سابقاً عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة الشركة الزميلة على نقل الأموال إلى

* أصدر المجلس في آذار ٢٠٠٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة". ويلغي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ استثناء النطاق هذا كما يلغي الآن الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتاً. نظر أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لمزيد من النقاش.

المستثمر. وقد قام المجلس بذلك، لأن هذه الظروف قد لا تعيق التأثير الهام للمستثمر على الشركة الزميلة. وقرر المجلس أنه يجب على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة التأثير الهام على منشأة ما، أن يأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة الزميلة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، من وجود التأثير الهام.

حسابات نهاية السنة غير المتطابقة

إستنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض لشهر أيار ٢٠٠٢ تحديد الفرق بين تاريخي الإبلاغ للمستثمر والشركة الزميلة بفترة ٣ شهور عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. ويعتقد بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه قد يكون من غير العملي للمستثمر إعداد بيانات مالية يكون لها نفس التاريخ عندما يتجاوز الفرق بين تاريخي البيانات المالية للمستثمر والشركة الزميلة أكثر من ٣ شهور. ولاحظ المجلس أن تحديد فترة الثلاث أشهر يتم العمل بها في عدة إختصاصات، كما أبدى قلقا من إمكانية أن تؤدي فترة أطول، مثل ٦ شهور، إلى الإعتراف بمعلومات غير هامة. لذلك، قرر الاحتفاظ بفترة الثلاث أشهر.

الإعتراف بالخسائر

إستنتاج ١٧ كُتبت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ وللتفسير رقم ٢٠ "طريقة محاسبة حقوق الملكية - الإعتراف بالخسائر" من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار إلى الصفر، في محاسبة حصة المستثمر من الخسائر.

إستنتاج ١٨ قرر المجلس أن قاعدة التخفيض إلى الصفر يجب أن تكون أوسع نطاقا من حصص حقوق الملكية المتبقية ويجب أن تتضمن أيضا حصص أخرى غير متعلقة بحقوق الملكية تشكل، في جوهرها، جزء من صافي الإستثمار في الشركة الزميلة، مثل الذمم المدينة طويلة الأجل. لذلك، قرر المجلس سحب للتفسير رقم ٢٠.

إستنتاج ١٩ أشار المجلس أيضا أنه إذا لم تشمل الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية في قاعدة التخفيض إلى الصفر، يمكن أن يعيد المستثمر هيكله إستثماره لتمويل الأغلبية في الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية لتقادي الإعتراف بخسائر الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٠ أوضح المجلس أيضا، في توسيع للقاعدة التي ينبغي وفقها الإعتراف بالخسائر، تطبيق أحكام انخفاض القيمة الولدة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية التي تشكل جزء من صافي الإستثمار.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلنة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

لقد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتطابق بالمعيار المحاسبي الدولي ٢٠ :

- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧- تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

المحتويات

الفقرات

معياري المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

٤-١	النطاق
٣٧-٥	إعادة عرض البيانات المالية
٢٨-١١	البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية
٢٥-١١	الميزانية العمومية
٢٦	قائمة الدخل
٢٨-٢٧	المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي
٣١-٢٩	البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية
٢٩	الميزانية العمومية
٣٠	بيان الدخل
٣١	المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي
٣٢	الضرائب
٣٣	قائمة التكلفة النقدي
٣٤	الأرقام المقارنة
٣٦-٣٥	البيانات المالية الموحدة
٣٧	اختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار
٣٨	انتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع
٤٠-٣٩	الإفصاح
٤١	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" مبين في الفترة ٤١-١. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التخيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق للسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

النطاق

١ يجب تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي مشروع يقدم تقريره بعملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع.

٢ أن التقرير عن نتائج العمليات والمركز المالي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة عرض أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.

٣ لا يحدد هذا المعيار محلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للإجتihad. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الإقتصادية للبلد والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

(أ) يفضل عامة الناس الاحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً ويتم استثمار مبالغ العملة المحلية المستلمة حالاً للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا تهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية بل بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛

(ج) يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بأسعار تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى لو كانت المدة قصيرة؛

(د) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛

(هـ) معدل التضخم التراكمي لثلاث سنوات يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.

٤ يفضل أن تقوم كلغة المشاريع التي تضع تقاريرها بنص عملة الإقتصاد ذات التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار اعتباراً من نفس التاريخ، ومع هذا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأي مشروع من بداية فترة التقرير التي تتعرف فيها على وجود تضخم مرتفع في البلد الذي تستخدم عملته في تقاريرها.

إعادة عرض البيانات المالية

٥ تتغير الأسعار خلال فتر من نتيجة لقوى سببية، وإقتصادية واجتماعية خاصة أو عامة. فالقوى الخاصة مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية يمكن أن تسبب زيادة أو نقصاً هاماً في الأسعار الفردية وبشكل مستقل عن بعضها البعض. وإضافة لذلك، قد تسبب القوى العامة تغيرات في مستوى الأسعار العامة وعليه تسبب تغيرات في القوة الشرائية للعملة للنقد.

٦ في معظم البلدان، يجري إعداد البيانات المالية الرئيسية على أساس التكلفة التاريخية دونما اعتبار للتغيرات في مستوى الأسعار العامة أو للزيادة المحددة في أسعار الأصول المملوكة بإستثناء الأصول الثابتة والإستثمارات التي قد يجري إعادة تقييمها، ولكن بعض المشاريع على كل حال، تقدم بيانات مالية رئيسية على أساس أسلوب التكلفة الجارية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار المحددة للأصول للمملوكة.

٧ في الإقتصاديات مرتفعة التضخم، تكون البيانات المالية المعدة سواء على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، مفيدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية. ونتيجة لذلك يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية للمشروع الذي تعد تقاريره في عملة الإقتصاد مرتفع التضخم، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية لبيانات المالية التي لم يتم إعادة عرضها. إضافة لذلك فإن تقديم البيانات المالية بصورة منفصلة قبل إعادة العرض أمراً غير مرغوب به.

٨ يجب التعبير عن البيانات المالية للمشروع الذي يضع تقاريره بعملة الإقتصاد مرتفع التضخم سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" وأنه معلومات تخص الفترات السابقة يتوجب أيضاً إعادة عرضها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية. ولأغراض عرض المبالغ المقارنة أو النسبية في عملي عرض مختلفتين، الفقرات ٤٢ (ب) و٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" (كما تم تعديله في ٢٠٠٣).

٩ يجب إدراج المكعب أو الضمارة الناتجة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإصاح عنها بشكل منفصل.

١٠ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب الإجتهاد. أن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والإجتهادات من فترة لأخرى يعتبر أكثر أهمية من أحكام الدقة للمبالغ الناتجة المدرجة في البيانات المالية المعاد عرضها.

البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية

الميزانية العمومية

١١ إن مبالغ الميزانية العمومية التي لم يعبر عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية يعاد عرضها باستخدام مؤشر أسعار عام.

١٢ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية لأنها أصلاً معبر عنها بوحدة نقدية جارية بتاريخ الميزانية العمومية، فالبنود النقدية أموال محتفظ بها أو بنود سيتم إستلامها أو دفعها نقداً.

١٣ الأصول والإلتزامات المربوطة بموجب اتفاقية التغيرات في الأسعار، مثل السندات أو القروض المربوطة بمؤشر، تحل بموجب الاتفاقية من أجل تأكيد المبلغ للقائم بتاريخ الميزانية العمومية، وترحل هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في الميزانية العمومية المعاد عرضها.

- ١٤ تعتبر كافة الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية. بعض البنود غير النقدية تكون مرحلة بمبالغ جارية بتاريخ الميزانية العمومية مثل صافي القيمة المتحققة أو القيمة السوقية لذلك لا يعاد عرضها، أما كافة الأصول والالتزامات غير النقدية الأخرى فيعاد عرضها.
- ١٥ ترحل غالبية البنود غير النقدية بالتكلفة أو بالتكلفة ناقصا الإستهلاك، وبالتالي فإنه قد يتم التعبير عنها بمبالغ جارية بتاريخ ملكها. تتحدد التكلفة أو التكلفة ناقصا الإستهلاك المعدل عرضها. لكل بند بواسطة تطبيق التغيير في المؤشر العام للأسعار على التكلفة التاريخية ومجمع الإستهلاك من تاريخ التملك إلى تاريخ الميزانية العمومية. بالتالي يتم إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات، ومخزون المواد الأولية والبضاعة والشهرة وحقوق الإختراع، والعلامات التجارية والأصول المشابهة من تاريخ شرائها. ويعاد عرض المخزون تحت الصنع والبضاعة تامة الصنع من للتوليد التي تم عندها تكبد تكاليف الشراء أو التحويل الصناعي لها.
- ١٦ قد لا تتوفر سجلات تفصيلية لتواريخ تملك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو يصعب تقديرها. في مثل هذه الحالات النادرة، قد يكون ضرورياً في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار. إستخدام خبير تقييم مستقل لتحديد قيمة البنود واستخدامها كأساس لإعادة عرضها.
- ١٧ قد لا يتوفر مؤشر أسعار عام للفترة التي يتطلب هذا المعيار إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات فيها. في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون من الضروري على سبيل المثال استخدام تقدير على أساس للتغيرات في معدلات أسعار للصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبياً.
- ١٨ تظهر بعض البنود غير النقدية بمبالغ جارية بتاريخ غير توليد التملك أو تواريخ الميزانية العمومية على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بتاريخ سابق في مثل هذه الحالات يتم إعادة عرض القيم للمرحلة من تاريخ إعادة التقييم.
- ١٩ يتم تخفيض قيمة البند غير النقدي المعدل عرضه بموجب معيار المحاسبة للدولة المناسبة عندما يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد من الإستخدام المستقبلي البند (بما في ذلك البيع أو الإستبعاد بشكل آخر) من هنا فإنه في مثل هذه الحالات يجري تخفيض المبالغ المعدل عرضها للممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وحقوق الإختراع والعلامات التجارية إلى القيمة القابلة للإسترداد وتخفيض المبالغ المعدل عرضها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وتخفيض المبلغ المعدل عرضه للإستثمارات الجارية إلى القيمة السوقية.
- ٢٠ قد تضع المنشأة المستثمر بها والتي تجري المحاسبة عن الإستثمار بها بطريقة حقوق الملكية تقاريرها باستخدام عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع . يجب إعادة عرض الميزانية العمومية وقائمة الدخل لمثل هذه المنشأة بموجب هذا المعيار من أجل إحتساب نصيب المستثمر في صافي أصولها ونتاج أعمالها، وإذا كانت البيانات المالية للمنشأة المستثمر بها معبر عنها بعملة أجنبية فيتم ترجيحها بمعدلات الإقتال.
- ٢١ حيث أن أثر التضخم يظهر عادة في تكاليف الإقتراض فإنه من غير العلامك القيام معاً بإعادة بيان الإنفاق للإرسالي الممول بالإقتراض وإيضاً برسملة ذلك الجزء من تكاليف الإقتراض الذي يعرض عن التضخم خلال نفس الفترة. لذلك فإنه يعترف بهذا للجزء من تكاليف الإقتراض كمصرف في الفترة التي يتم تكبد التكاليف فيها.

٢٢ قد يمتلك المشروع أصولاً بموجب ترتيبات تسمح له بتأجيل الدفع دون أن يتكبد أعباء ظاهرة الفلادة. حيثما لا يكون عملياً افتراض مبلغ للفلادة، فإن مثل هذه الأصول يعاد عرضها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٣ [تم إلغاؤها]

٢٤ في بداية فترة للتطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين ما عدا الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تاريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في الميزانية العمومية.

٢٥ في نهاية الفترة الأولى وفي كل فترة لاحقة، يتم إعادة عرض كافة مكونات حقوق المالكين بتطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة فيها، إذا كان هذا التاريخ لاحقاً، ويتم الإفصاح عن تحركات حقوق المالكين في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي^١ 'عرض البيانات المالية'.

قائمة الدخل

٢٦ يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في بيان الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٢٧ في فترة التضخم يفقد المشروع قوة شرائية إذا كان لديه زيادة في الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه إلتزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والإلتزامات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين ويلود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات للمربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. ويمكن تقدير المكسب أو للخسارة بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفرق بين الأصول النقدية والإلتزامات النقدية خلال الفترة.

٢٨ يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في صافي الدخل ويتم إجراء مقاصة بين المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي والتعديل المحدد بموجب الفقرة ١٣ للأصول والإلتزامات المربوطة بموجب اتفاقية للتغيرات في الأسعار. كذلك فإن بنود بيان الدخل الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقرضة فإنها تعتبر أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. ومع أنه يجري الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، فإن من المفيد عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الدخل.

البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية

الميزانية العمومية

٢٩ لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. أما باقي البنود في الميزانية العمومية فيعاد عرضها بموجب الفقرات ١١ إلى ٢٥.

بيان الدخل

٣٠ يظهر عادة بيان الدخل المعد على أساس التكلفة الجارية، قبل إعادة عرضه، التكلفة الجارية بتاريخ حدوث العمليات أو الأحداث ذات العلاقة. فتكلفة المبيعات والإستهلاك تسجل بالتكلفة الجارية بتاريخ الإستخدام، والمبيعات والمصروفات الأخرى تسجل بمبالغها النقدية عند حدوثها. لذلك يجب إعادة عرض كافة المبالغ بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية بتطبيق مؤشر أسعار عام.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٣١ تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي بموجب الفقرتين ٢٧ و ٢٨ ولكن قد يتضمن بيان الدخل المعد على أساس التكلفة الجارية تعديلات تعكس لثار الأسعار المتغيرة على البنود النقدية بموجب الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٥ " المعلومات التي تعكس لثار الأسعار المتغيرة ". إن مثل هذا التعديل هو جزء من المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي.

الضرائب

٣٢ قد تؤدي إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار إلى نشوء فروق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي. تتم المحاسبة عن هذه الفروق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ " ضرائب الدخل ".

قائمة التدفق النقدي

٣٣ يتطلب هذا المعيار إظهار كافة بنود بيان التدفق النقدي بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.

الأرقام المقارنة

٣٤ يتم إعادة عرض الأرقام المقارنة للفترة السابقة سواء كانت مبينة على التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بموجب مؤشر أسعار عام بحيث تعرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. كذلك يجب التعبير عن المعلومات المفصّل عنها للخاصة بفترة سابقة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولغرض عرض مبالغ الأرقام المقارنة في عمليتي عرض مختلفتين، الفقرات ٤٢ (ب) و ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ " لثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ".

البيانات المالية الموحدة

٣٥ قد يكون للمنشأة الأم التي تعد تقاريرها بعملة إستعداد مرتجع للتضخم منشآت تابعة تعد أيضاً تقاريرها بعملة إستعدادات مرتفعة للتضخم، يجب إعادة عرض البيانات المالية لأمال هذه المنشآت للتابعة بتطبيق مؤشر أسعار عام للبلد الذي يعد تقاريرها بعملته قبل أن يجري شمولها في البيانات المالية الموحدة التي تصدرها المنشأة الأم. وعندما تكون المنشأة التابعة منشأة أجنبية فلاه يجري ترجمة قوائمها المالية للمعاد

عرضها بمعدلات الإقبال. أما البيانات المالية للمنشآت التابعة التي لا تعد تقاريرها بعمليات الإقتصاديات مرتفعة التضخم فيتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

٣٦ إذا تم توحيد البيانات المالية بتاريخات تقارير مختلفة فإنه يتم إعادة عرض جميع البنود، سواء كانت نقدية أو غير نقدية بوحدة القياس الجارية بتاريخ البيانات المالية الموحدة.

إختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار

٣٧ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار استخدام مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. من المفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تعد تقاريرها بعملة نص الإقتصاد باستخدام نص المؤشر.

إنهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع

٣٨ عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم ويتوقف المشروع عن إعداد وعرض البيانات المالية المعدة بموجب هذا المعيار، فإنه يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيام بالمرحلة في البيانات المالية اللاحقة.

الإفصاح

٣٩ يجب القيام بالإفصاحات التالية:

(أ) حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقارنة للفرات السابقة قد تم إعادة عرضها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لمصلحة التقرير، وكنسجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية معدة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية؛ و

(ج) هوية ومستوى مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية والتحراك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير السابق.

٤٠ إن الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هي لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في البيانات المالية. ويقصد منها كذلك توفير معلومات أخرى ضرورية لفهم هذا الأساس والمبلغ الناتجة.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي للفرات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو ما بعد ذلك.

معار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة	١٠-مقدمة ١٠
معيـار المحاسبة الدولي ٣١	
الحصص في المشاريع المشتركة	
النطاق	٢-١
تعريف	١٢-٣
أشكال المشاريع المشتركة	٧
السيطرة المشتركة	٨
الترتيب التعاقدي	١٢-٩
العمليات تحت السيطرة المشتركة	١٧-١٣
الأصول تحت السيطرة المشتركة	٢٣-١٨
المنشآت تحت السيطرة المشتركة	٤٧-٢٤
البيانات المالية الموحدة للمشارك	٤٥-٣٠
معالجة نقطة المرجعية -التوحيد التام	٣٧-٣٠
طريقة حقوق الملكية	٤١-٣٨
الإستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة للسماح بها	٤٥-٤٢
البيانات المالية المنفصلة للمشارك	٤٧-٤٦
العمليات بين المشارك والمشروع المشترك	٥٠-٤٨
التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر	٥١
مشغلو المشاريع المشتركة	٥٣-٥٢
الإفصاح	٥٧-٥٤
تاريخ النفاذ	٥٨
سحب للمعيار ٣١ (المعدل في ٢٠٠٠)	٥٩
الملحق:	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١	
أساس الإستنتاجات	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعيير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ في سياق الهدف منه مقلّمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" ويطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " يقدم أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة" (المنقح عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المنطوق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع لسي ضسوء التساؤلات والانتقادات التي لثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة وللقليم بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣١، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء التعديلات الضرورية ليأخذ بعين الإعتبار التغيرات الواسعة التي حصلت على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت لزميلة" كجزء من مشروع التحسينات. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أُلخاء للتغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١.

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تعتبر خلافاً لذلك حصصاً لشركاء المشروع المشترك في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك المحفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإقتمان، والمنشآت المشابهة عندما يتم تصنيف هذه الإستثمارات كإستثمارات محفظ بها للمتاجرة وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الضارة في الفترة التي تحصل فيها.

مقدمة ٦ علاوة على ذلك، يتم للمعيار إعفاءات من تطبيق التوحيد للتسامي أو طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المتاحة لشركات لم محددة بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتشمل هذه الإعفاءات المستثمر عندما يكون أيضاً عبارة عن شركة لم مغفأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "للسوائيم المالية الموحدة والمنفصلة" من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ٢ (ب))، وعندما يكون المستثمر، وان لم يكن شركة لم، يستطيع تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ٢ (ج)).

الإعفاءات من تطبيق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية

٧ مقدمة لا يقتضي المعيار تطبيق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية إذا تم شراء حصة معينة في مشروع مشترك وتم الاحتفاظ بها بغية التصرف بها خلال ١٢ شهرا من تاريخ شراؤها. ويجب أن يكون هناك دليل على أنه تم شراء الاستثمار بنية التصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الحصة في المشروع المشترك خلال ١٢ شهر، يجب محاسبتها باستخدام التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ الإنماج بالشراء، باستثناء ظروف محددة على نطاق ضيق.*

٨ مقدمة لا يسمح للمعيار لمشارك في مشروع مشترك لا يزال يملك سيطرة مشتركة على حصة معينة في مشروع مشترك بأن لا يطبق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية إذا كان المشروع المشترك يعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرته على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. ولا بد من غياب السيطرة المشتركة حتى يتوقف تطبيق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية.

البيانات المالية المنفصلة

٩ مقدمة يتم تحديد متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة للدولي ٢٧.

الإفصاح

١٠ مقدمة يقتضي للمعيار من المشارك في مشروع مشترك الإفصاح عن الطريقة التي يستخدمها للإعتراف بحصصه في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك (أي التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية).

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥* الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعمليات المتروكة. ولأن هذا المعيار إستثناءات لطلاق وأن يلغى الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتا. أنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن أصول والتزامات ودخل مصروفات المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه نشاطات المشاريع المشتركة. ومع ذلك فهو لا يطبق على حصص المشاريع المشتركة المعدة لـ:

(أ) مؤسسات رأس المال المخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك و وحدات الإلتزام والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمارات.

التي يتم تحديدها عند الإعراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". ويتم قياس مثل هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٢ يتم إعفاء المشارك في مشروع مشترك الذي يملك حصة معينة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك من الفقرة ٣٠ (التوحيد التناسبي) والفقرة ٣٨ (طريقة حقوق الملكية) عندما يلبي الشروط التالية:

(أ) أن يتم تصنيف الحصة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعملات المتوقعة"؛

(ب) أن يكون الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، الذي يسمح للشركة الأم التي تملك أيضا حصة معينة في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، قابلا للتطبيق؛ أو

(ج) عند تطبيق جميع ما يلي:

(١) أن يكون المشارك في مشروع مشترك عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافا لذلك بالتصويت، بأن المشارك في المشروع المشترك لا يطبق للتوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية، وأنهم لم يعترضوا على ذلك؛

(٢) أن تكون أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمشارك في المشروع المشترك غير متداولة في سوق عام (سواء في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) أن لا يكون المشارك في مشروع مشترك قد قام بإيداع بياناته المالية الموحدة، أو ليست في خضم عملية الإيداع، لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى، بهدف إصدار أي فئة من الأدوات في سوق علم؛ و

(٤) أن تقوم الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة للمشارك في مشروع مشترك بإصدار بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تعريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها:

السيطرة هو القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لنشاط اقتصادي بفرض الحصول على منافع منه.

طريقة حق الملكية هي طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها التسجيل المبني للاستثمار في المنشأة للسيطرة عليها بشكل مشترك بالتكلفة ثم يجري بعد ذلك التعديل للتغيير بعد التملك في نصيب المشارك في صافي أصول المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك. وتخص قائمة الدخل نصيب المشارك في نتائج عمليات الوحدة المسيطر عليها بشكل مشترك.

المستثمر في المشروع المشترك هو طرف في المشروع المشترك ليس لديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

السيطرة المشتركة هي المشاركة المتعلق عليها تعاقدا في السيطرة على نشاط اقتصادي ما، وتوجد فقط عندما تتطلب للقرارات التشغيلية والمالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

مشروع مشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.

التوحيد التناسبي هي طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها تجميع نصيب المشارك في كل من الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات للمنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك على أساس إرادي مع البنود المشابهة لها في البيانات المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم.

التأثير الهام هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للنشاط الاقتصادي ولكن ليس السيطرة أو للسيطرة المشتركة على تلك السياسات.

المشارك هو طرف في المشروع المشترك وإليه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

٤ لا تعتبر البيانات المالية التي يُطبق فيها التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بيانات مالية منفصلة، وكذلك للبيانات المالية للمنشأة التي ليس لديها حصة خاصة بشركة تابعة، أو شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك.

٥ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي يتم فيها محاسبة الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية والبيانات المالية التي يتم فيها توحيد حصص المشاركين في المشروع المشترك بشكل تناسبي. ولا تحتاج البيانات المالية المنفصلة لأن يتم إرفاقها أو إلحاقها بتلك البيانات.

٦ إن المنشآت المعفاة وفقا للفقرة ١٠ في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من التوحيد، أو الفقرة ١٣ (ج) في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة" من تطبيق طريقة حقوق الملكية، أو الفقرة ٢ في هذا المعيار من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الموحدة.

أشكال المشاريع المشتركة

٧ تأخذ المشاريع المشتركة العديد من الأشكال والهيكلية المختلفة، يعرف هذا المعيار ثلاثة أنواع شائعة وهي: العمليات تحت السيطرة المشتركة، والأصول تحت السيطرة المشتركة، والمنشآت تحت السيطرة المشتركة-التي في العادة توصف بإنهاء، أو تلبي المشاريع المشتركة إن الخصائص التالية هي مشتركة بين جميع المشاريع المشتركة :

- (أ) ولحد أو اثنين من المشاركين يحكمهم ترتيب تعاقدي؛ و
- (ب) الترتيب التعاقدي يوجد سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة

٨ يمكن منع السيطرة المشتركة عندما تكون الجهة المستثمر بها قيد إعادة التنظيم القانوني أو في حالة إفلاس، أو تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف من قدرتها على نقل الأموال إلى المشارك في المشروع المشترك. وإذا استمرت السيطرة المشتركة، فإن هذه الأحداث ليست كافية بحد ذاتها لتبرر عدم محاسبة المشاريع المشتركة وفقاً لهذا المعيار.

الترتيب التعاقدي

٩ إن وجود الترتيب التعاقدي يفرق ما بين المصالح والتي تتضمن سيطرة مشتركة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة التي يملك المستثمر فيها تأثير هام (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة "). لغرض هذا المعيار فإن النشاطات التي ليس لها ترتيب تعاقدي لإيجاد سيطرة مشتركة ليست مشاريع مشتركة.

١٠ يمكن الإستدلال على الترتيب التعاقدي بحد من الطرق، فعلى سبيل المثال بعدد بين المشاركين أو بمحاضر المناقشات بين المشاركين. وفي بعض الحالات فإن الترتيب يتم تجسيدها في مود أو لوائح داخلية للمشروع المشترك. ولما كان الشكل، فإن الترتيب التعاقدي يكون عادة كتابياً ويتعامل مع مسائل مثل:

- (أ) نشاط وفترة وإجراءات تقديم التقرير للمشروع المشترك؛
- (ب) تعيين مجلس الإدارة أو هيئة حاكمة معاملة للمشروع المشترك وحقوق تصويت للمشاركين؛
- (ج) مساهمات رأس المال من قبل المشاركين؛ و
- (د) إقتسام المشاركين المشاركة للمنتج والدخل والمصاريف أو نتائج المشروع المشترك.

١١ يوجد الترتيب التعاقدي سيطرة مشتركة على المشروع المشترك، ومثل هذا المطلوب يضمن أن لا يكون أي مشارك منفرداً في وضع يمكنه من السيطرة الأحادية على المنشأة.

١٢ يمكن أن يحدد الترتيب التعاقدي أحد المشاركين كممثل أو مدير للمشروع المشترك. لا يسيطر الممثل على المشروع المشترك وإنما يتصرف ضمن السياسات المالية والتشغيلية الموافق عليها من قبل المشاركين وفقاً للترتيب التعاقدي والتي تم تفويضها للممثل. إذا كان للممثل سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية في النشاط الاقتصادي، فإنه يسيطر على المشروع المشترك ويصبح المشروع المشترك منشأة تابعة للممثل وليس مشروعاً مشتركاً.

العمليات تحت السيطرة المشتركة

١٣ تستلزم العمليات لبعض المشاريع المشتركة استخدام أصول ومصادر أخرى للمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو تضامنية، أو منشأة أخرى، أو هيكلية مالية تكون مفصولة عن المشاركين أنفسهم، ويستخدم كل مشارك المعاملات والمصانع والمعدات الخاصة به ويحتفظ بالبضاعة الخاصة به. يتكبد أيضاً مصاريفه الخاصة به والإلتزامات ويحصل على التمويل الخاص به والتي تمثل أيضاً التزاماته الخاصة به، يمكن تنفيذ نشاطات المشروع المشترك بموظفي المشارك جنباً إلى جنب مع النشاطات المشابهة للمشارك. تشترط إتفاقية المشروع المشترك عادة وسئل بموجبها يتم إقتسام الإيراد من مبيعات المشروع المشترك وألية مصاريف متكبدة مشتركة ما بين المشاركين.

١٤ وكمثال على العمليات تحت السيطرة المشتركة هو عندما يضم إثنين أو أكثر من المشاركين عملياتهم ومصالحهم وخبراتهم لأجل تصنيع وتسويق وتوزيع مشترك لمنتج معين مثل طائرة. إن مختلف أجزاء عملية التصنيع يتم تنفيذها من قبل المشاركين. يتحمل كل مشارك تكلفته الخاصة به ويساهم في الإيراد من مبيعات الطائرة وهذه المساهمة يتم تحديدها وفقاً للترتيب التعاقدى.

١٥ فيما يتعلق بالمصالح في العمليات تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك الإعتراف في بياناته المالية المنفصلة ولاحقاً في بياناته المالية الموحدة :

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والإلتزامات التي أحدها ؛ و

(ب) المصاريف التي يتكبدها ونصيبه من الدخل الذي تحلق من مبيعات البضائع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

١٦ وحيث أن الأصول والإلتزامات، والدخل، والمصاريف قد تم الإعتراف بها في البيانات المالية المنفصلة للمشارك ولاحقاً، في بياناته المالية الموحدة، فليس مطلوباً إحداث تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى فيما يتعلق بهذه البنود عندما يقدم المشارك بيانات مالية موحدة.

١٧ يمكن أن لا يكون مطلوباً الإحتفاظ بسجلات محاسبية منفصلة للمشروع المشترك نفسه وكذلك يمكن أن لا يتم إعداد بيانات مالية للمشروع المشترك ومهما يكن فإنه يمكن للمشاركين إعداد حسابات للإدارة تمكنهم من تقييم أداء المشروع المشترك.

الأصول تحت السيطرة المشتركة

١٨ تستلزم بعض المشاريع المشتركة السيطرة المشتركة، وفي الغالب الملكية المشتركة، من قبل المشاركين، لأحد أو أكثر من الأصول المساهم بها، أو التي تم شراؤها لهدف المشروع المشترك والمكرسة لخدمة أهداف المشروع المشترك وتستخدم الأصول للحصول على منافع للمشاركين. يمكن أن يحصل كل مشارك على نصيب من منتج الأصول ويتحمل كل مشارك نصيب متلق عليه من المصاريف المتكبدة.

١٩ لا تستلزم هذه المشاريع المشتركة تأسيس شركة مساهمة، أو شركة تضامنية أو منشأة أخرى، أو هيكلية مالية منفصلة عن المشاركين أنفسهم، لكل مشارك السيطرة على نصيبه من المنافع الإقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة.

٢٠ كثيراً من النشاطات في صناعة البترول والغاز واستخراج المعادن تتطوي على أصول مشتركة، على سبيل المثال قد تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب، وكمثال آخر على أصل مشترك هو عندما تسيطر منشأتان بشكل مشترك على عقر، كل يأخذ نصيبه من الإيجار الممتلئ ويتحمل نصيبه من المصاريف.

٢١ يجب على المشارك الاعتراف في بيلانته المالية المستقلة وبالتالي في بيلانته المالية الموحدة بما يلي وذلك فيما يتعلق بحصصه في الأصول تحت السيطرة المشتركة:

- (أ) نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة هذه الأصول؛
- (ب) أية التزامات تكبدها؛

(ج) نصيبه من أية التزامات تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك؛

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك؛ و

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص مصلحة في المشروع المشترك.

٢٢ بخصوص استثماره في الأصول تحت السيطرة المشتركة، يدخل كل مشارك في سجلاته المحاسبية ويعترف في بيلانته المالية المنفصلة وبالتالي في بيلانته المالية الموحدة بما يلي:

(أ) نصيبه من الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة الأصول وليس كاستثمار، على سبيل المثال نصيبه من خط أنابيب البترول المشترك مصنفا كملكيات ومصانع ومعدات.

(ب) أية التزامات تكبدها، على سبيل المثال تلك التي تم تكبدها في تمويل نصيبه من الأصول.

(ج) نصيبه من أية التزامات متكبدة بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك.

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك.

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص حصصه في المشروع المشترك، على سبيل المثال تلك التي تعود لتمويل حصة المشارك في الأصول وبيع نصيبه من الإنتاج.

نظراً لأن الأصول والالتزامات، والدخل والمصروفات معترف بها في البيانات المالية المستقلة للمشارك من قبل وبالتالي في بيلانته المالية الموحدة، فلا تطلب أية تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى بخصوص هذه البنود عندما يعرض المشارك بيلانته المالية الموحدة.

٢٣ تعكس معالجة الأصول تحت السيطرة المشتركة لجمهور والحقيقة الاقتصادية، وعادة الشكل القانوني للمشروع المشترك. أما السجلات المحاسبية المنفصلة للمشروع المشترك نفسه فقد تكون مقصورة على المصاريف المتكبدة عموماً من قبل المشاركين، ويتم تحملها في النهاية من قبلهم حسب حصصهم المتفق عليها. قد لا تعد بيانات مالية للمشروع المشترك، مع أن المشاركين قد يحتون حسابات إدارية بحيث يمكن لهم تقدير أداء المشروع المشترك.

المنشآت تحت السيطرة المشتركة

٢٤ للمنشأة تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو وحده أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. تعمل للوحدة بنفس الطريقة التي تعمل فيها المشاريع الأخرى، ما عدا أن الترتيب التعاقدى ينشئ بين المشاركين سيطرة مشتركة على النشاط الإقتصادي للوحدة.

٢٥ تسيطر المنشأة تحت السيطرة المشتركة على أصول المشروع المشترك، وتتكد للزامات ومصرفات وتكسب دخلاً، ويمكن أن تدخل في عقود باسمها وتجمع تمويلاً لأغراض نشاط المشروع المشترك. يحق لكل مشارك نصيب من نتائج المنشأة تحت السيطرة المشتركة، مع أن بعض المنشآت تحت السيطرة المشتركة تتضمن كذلك المشاركة في إنتاج المشروع المشترك.

٢٦ كمثال عام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة هو عندما تقوم منطقتين بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل الأصول والإلتزامات المناسبة إلى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أصلاً في بلد أجنبي بالإشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

٢٧ كثير من الوحدات تحت السيطرة المشتركة تشبه في جوهرها المشروعات تحت السيطرة المشتركة المشار إليها بالعمليات تحت السيطرة المشتركة أو الأصول تحت السيطرة المشتركة، على سبيل المثال يمكن أن ينقل المشاركون أصولاً تحت السيطرة المشتركة، مثل خط أنابيب بترول، إلى منشأة تحت سيطرة مشتركة، لأسباب ضريبية أو أخرى. وبشكل مشابه، يمكن أن يساهم المشاركون في أصول المنشأة تحت السيطرة المشتركة والتي سيتم تشغيلها بشكل مشترك، وتتضمن بعض العمليات تحت السيطرة المشتركة إنشاء وحدة تحت سيطرة مشتركة لكي تتعامل مع نواحي محددة من النشاط، على سبيل المثال التصميم، أو التسويق، أو التوزيع أو تقديم خدمات ما بعد البيع للمنتج.

٢٨ تحتفظ المنشأة تحت السيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية الخاصة وتعد وتعرض بيانات مالية بنفس الطريقة كالمشاريع الأخرى بما يتفق مع المتطلبات الوطنية للملائمة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٩ يساهم كل مشارك عادة بنقدية أو مولود أخرى إلى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. تدخل هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمشارك ويعترف بها في بياناته المالية المنفصلة كاستثمار في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

البيانات المالية الموحدة للمشاركة

معالجة نقطة المرجعية - التوحيد التناسبي

٣٠ يجب على المشارك التقرير في يملكه المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة باستخدام التوحيد التناسبي أو طريقة البنية الموصوفة في الفقرة ٣٨. عند استخدام طريقة التوحيد التناسبي. ولحد أو أكثر من نماذج التقرير المعرفة في الأسفل يجب أن تستعمل.

٣١ يعترف المشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام إحدى صيغتي الإبلاغ للتوحيد التناسبي بغض النظر عما إذا كان يملك أيضا استثمارات في شركات تابعة أو ما إذا وصف يملكه المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٣٢ عند التقرير عن حصة في منشأة تحت سيطرة مشتركة في البيانات المالية الموحدة، من الضروري أن يعكس المشارك الجوهر والحقيقة الاقتصادية للترتيب وليس البنية أو الشكل الخاص للمشروع المشترك، ففي المنشأة تحت السيطرة المشتركة، يسيطر المشارك على نصيبه من المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في أصول والتزامات المشروع، وينعكس الجوهر والحقيقة الاقتصادية في البيانات المالية الموحدة للمشارك عندما يبلغ للمشارك عن حصته في أصول، والتزامات، ودخل ومصاريف المنشأة المشتركة باستخدام أحد نمونتي للتقرير في التوحيد للتناسبي الموصوفة في فقرة ٣٤.

٣٣ يعني تطبيق طريقة التوحيد التناسبي أن تضم الميزانية العمومية الموحدة للمشارك نصيبه من الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الالتزامات المسموول عنها بالمشاركة، ويضم بيان الدخل الموحد للمشارك نصيبه من دخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة. كثيرا من الإجراءات الملائمة لتطبيق التوحيد للتناسبي مشابهة لإجراءات توحيد الاستثمارات في المنشأة التابعة، والتي تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة".

٣٤ يمكن أن تستخدم نماذج تقرير مختلفة في التوحيد التناسبي، فيمكن للمشارك ضم نصيبه في كل من أصول، والتزامات، ودخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع البنود المشابهة في بياناته المالية للموحدة على أساس كل بند بشكل إفرادي. على سبيل المثال يمكن أن يضم نصيبه من مخزون الوحدة تحت السيطرة المشتركة مع مخزون المجموعة الموحدة ونصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع نفس البنود للمجموعة المشتركة. وبكبدل يمكن أن يظهر نصيبه من الأصول الجارية للمنشأة تحت السيطرة المشتركة منفصلة كجزء من الأصول الجارية للمجموعة الموحدة، ويمكن أن يظهر نصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مفسولة كجزء من ممتلكات ومصانع ومعدات المجموعة الموحدة. ويؤدي هذان النموذجان من التقرير إلى التقرير عن مبالغ متشابهة لصافي الدخل ولكل صنف رئيسي من الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات، ويعتبر كلا النموذجين مقبولين لأغراض هذا المعيار.

٣٥ مهما كان النموذج المستخدم لتنفيذ التوحيد للتناسبي فإن من غير الملائم تقاض أي أصول أو التزامات بطرح التزامات أو أصول أخرى أو أي دخل أو مصروفات بطرح مصروفات أو دخل آخر، إلا إذا وجد حق قانوني للمقابلة وكان التقلص يمثل التوقعات من حيث تحقق الأصل أو سداد الالتزام.

٣٦ على المشارك عدم الإستمرار في استخدام التوحيد للتداسي ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

٣٧ يتوقف المشارك عن استخدام التوحيد للتداسي من التاريخ الذي يتوقف فيه عن المشاركة في السيطرة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتخلص المشارك من استثماره أو عندما توضع قيود خارجية على المنشأة تحت السيطرة المشتركة بحيث لا تتمكن من تحقيق أهدافها.

طريقة حقوق الملكية

٣٨ الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٠، على المشارك التقارير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة. باستخدام طريقة حق الملكية.

٣٩ يعترف للمشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية بغض النظر عما إذا كان يملك أيضا استثمارات في شركات تابعة أو ما إذا يصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٤٠ يقوم بعض المشاركين بالتقرير عن حصصهم في المنشآت تحت السيطرة المشتركة باستخدام طريقة حق الملكية، كما وصفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة". يدعم استخدام طريقة حق الملكية أولئك الذين يجادلون بأنه من غير الملائم ضم بنود تحت السيطرة مع بنود تحت السيطرة المشتركة ومن قبل أولئك الذين يعتقدون أن للمشاركين تأثير هام، وليس سيطرة مشتركة، في الوحدات تحت السيطرة المشتركة. لا يوصي هذا المعيار باستخدام طريقة حق الملكية لأن التوحيد للتداسي يعكس بشكل أفضل الجوهر والحقيقة الاقتصادية لحصة المشارك في المنشأة تحت السيطرة المشتركة، أي السيطرة على نصيب المشارك من المنافع الاقتصادية المستقبلية. ومع هذا يسمح هذا المعيار باستخدام طريقة حق الملكية، كمعالجة بديلة مسموح بها عند التقرير عن الحصص في المنشآت للسيطر عليها بشكل مشترك.

٤١ على المشارك أن يتوقف عن استخدام طريقة حق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

الإستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة المسموح بها

٤٢ على المشارك أن يحاسب عن الحصص التالية بموجب ما ينص عليه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الذي اعتبر في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعد الحصة في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك المصنفة سابقاً على أنها محتفظ بها برسم البيع ثلثي معايير تصنيفها على أنها كذلك، يتم محاسبتها باستخدام التوحيد للتداسي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويتم تعديل البيانات المالية للفترة منذ التصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لذلك.

٤٤ [تم إلغاؤها]

٤٥ من التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة تحت السيطرة المشتركة منشأة تابعة للمشارك، يقوم المشارك بالمحاسبة عن حصته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧. من التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة تحت السيطرة المشتركة منشأة زميلة للمشارك، يقوم المشارك بالمحاسبة عن حصته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

البيانات المالية المنفصلة للمشارك

٤٦ يتم قيد المحاسبة في المنشآت تحت السيطرة المشتركة في البيانات المالية المنفصلة للمشاركين في مشاريع مشتركة بموجب الفقرات ٣٧-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٤٧ هذا المعيار لا يفرض وجود بيانات مالية منفصلة للإستخدام العام.

العمليات بين المشارك والمشروع المشترك

٤٨ عندما يساهم المشارك أو يبيع أصولا للمشروع المشترك، فإن الإعتراف بأي جزء من المكسب أو الخسارة من العملية يجب أن يعكس جوهر العملية. فعندما يتم الاحتفاظ بالأصول لدى المشروع المشترك، وشريطة أن ينقل المشارك المخاطر والمنافع الهامة للملكية، فإن المشارك يجب أن يعترف فقط بذلك الجزء من المكسب الذي يحزى إلى حصص المشاركين الآخرين. وعلى المشارك الإعتراف بكامل مبلغ الخسارة عندما تعطي للمساهمة أو للبيع إثباتا عن حدوث التخفيض في صافي القيمة المتحققة للأصول الجارية.

٤٩ عندما يشتري مشارك أصولا من مشروع مشترك فيجب عليه عدم الإعتراف بنصيبه من ربح المشروع المشترك من العملية حتى يعود بيع الأصول إلى طرف مستقل. وعلى المشارك الإعتراف بنصيبه من الخسائر الناجمة عن هذه العمليات بنفس الطريقة التي اعترف بها في الأرباح باستثناء أن الخسائر يعترف بها حالا عندما تمثل تخفيضاً لـصافي القيمة القليلة للتحقق للأصول الجارية.

٥٠ لأغراض تحديد فيما إذا كانت للمعاملة المالية بين المشارك والمشروع المشترك يترتب عليها خسارة نتيجة انخفاض في أحد أصول المشروع يحدد المشارك المبلغ الممكن استعادته من الأصل وفق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". في حالة تحديد قيمة الأصل قيد الإستخدام يتم تحديد المبلغ للنقدي الممكن الحصول عليه من ذلك الأصل مع الأخذ بالإعتبار أن الأصل لا يزال قيد الإستعمال والمدة اللازمة للإستغناء عنه.

التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر

٥١ إن المستثمر في مشروع مشترك الذي لا توجد عليه سيطرة مشتركة يجب إظهار استثماراته هذه في بياناته المالية الموحدة كاستثمارات في مشاريع مشتركة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما إذا كان للمستثمر تأثير هام على المشروع المشترك وفق ما يتطلبه المعيار الدولي ٢٨.

مشغلو المشاريع المشتركة

٥٢ يجب على مشغلي أو مديري المشروع المشترك المحاسبة عن أي رسوم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١٨ "الإيرادات".

٥٣ يمكن أن يعمل واحد أو أكثر من المشاركين كممثل أو مدير للمشروع المشترك. يدفع للممثلين عادة رسوم إدارة عن هذه الواجبات، وتتم المحاسبة عن هذه الرسوم من قبل المشروع المشترك كمصروف.

* نـظـر أيضاً التفسير - ١٣، الوحدات تحت السيطرة المشتركة - المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك.

الإفصاح

٥٤ على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات الطارئة التالية بشكل منفصل عن مبلغ الإلتزامات الطارئة الأخرى ما لم يكن احتمال الضسارة بعداً:

- (أ) أية الإلتزامات طارئة تكبدها المشارك بخصوص حصته في المشاريع المشتركة ونصيبه في كل من الإلتزامات الطارئة التي تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين؛
- (ب) نصيبه من الإلتزامات الطارئة للمشاريع المشتركة نفسها والتي هو ملتزم إحصالاً بها؛ و
- (ج) تلك الإلتزامات الطارئة التي تنشأ بسبب كون المشارك مسؤول بشكل طارئ عن الإلتزامات للمشاركين الآخرين في المشروع المشترك.

٥٥ على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات التالية بخصوص حصته في المشاريع المشتركة بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى:

- (أ) أية إلتباطات رأسمالية للمشارك بخصوص حصته في المشاريع المشتركة ونصيبه في الإلتباطات للمالية التي تم تكبدها بشكل مشترك مع مشاركين آخرين؛ و
- (ب) نصيبه من الإلتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

٥٦ على المشارك أن يوضح عن قائمة وأوصاف حصته في المشاريع المشتركة الهامة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة. يجب على المشارك الذي يقدم تقرير حصته في المنشآت المشتركة باستخدام نموذج التقرير على أساس البنود الإفرادية في التوحيد للتاسبي أو باستخدام طريقة حق الملكية الإفصاح عن المبالغ الإجمالية لكل من الأصول المتداولة، والأصول طويلة الأجل، والإلتزامات الجارية، والإلتزامات طويلة الأجل، والدخل والمصروفات العقدة لحصته في المشاريع المشتركة.

٥٧ على المشارك الإفصاح عن طريقة الممتقمة للإعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

تاريخ النفاذ

٥٨ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣١ (المعدل في ٢٠٠٠)

٥٩ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة" (المعدل في ٢٠٠٠).

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفرات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ فسي للبيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي

الرئيس

توماس إي جونز

نائب الرئيس

ماري إي بلوث

هانز-جورج برونز

أنتوني تي كوب

روبرت بي جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسنرينغ

وارن جيه ماكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شمويد

جون تي سميث

جيوفري وليتينغتون

تاتسومي يامادا

أساس الإستهتجات حول

معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"

يرافق أساس الإستهتجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣١، ولكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستهتاج ١ يلخص أساس الإستهتجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستهتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١ "إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستهتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستهتارات في الشركات التابعة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "محاسبة الإستهتارات في الشركات للزميلة". وتم تنفيذ المشروع في ضوء التمسلات والانتقادات التي أثرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع لتحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وبسبب التغييرات التي كان سيتم اقتراحها للنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "الفرق المالية الموحدة والمنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستهتارات في الشركات للزميلة"، اقترح المجلس أيضا إجراء بعض التعديلات المترتبة المهمة على معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

إستهتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المشاريع المشتركة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣١ وأن يعكس فقط تلك التغييرات المرتبطة بقراراته في مشروع التحسينات، وخاصة فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإن أساس الإستهتجات هذا لا يناقش للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ التي لم يقوم المجلس بإعادة دراستها. ولكن وبسبب حجم التعديلات على المعيار، يعتقد المجلس أنه سيكون من المفيد للمستخدمين إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع المعايير التي تم تحديثها مسبقا للمراجعة كجزء من مشروع التحسينات.

إستهتاجات النطاق: الإستهتارات في المشاريع المشتركة التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستهتار المشترك، ووحدة الإستهتار، والمنشآت المشابهة

إستهتاج ٤ ليس هناك متطلبات محددة تتطرق إلى محاسبة الإستهتارات من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستهتار المشترك، ووحدة الإستهتار، والمنشآت المشابهة. ونتيجة لذلك، واعتمادا على ما إذا كان المنشأة ميطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

- (أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"،
- (ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستهتارات في المنشآت للزميل، أو
- (ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

إستنتاج ٥ درس المجلس ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما لا يكون للسيطرة ولكن يكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً مهماً على الجهات المستثمر بها. وأشار المجلس إلى أن استخدام التوحيد التكاملي أو طريقة حقوق الملكية للإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة يتم عادة معلومات ليست ذات صلة بإدائها ومستثمريها وإن مقياس القيمة العادلة يتم معلومات أكثر ملائمة في هذه الظروف. وكما لوحظ في أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، أكد المجلس أنه لا ينبغي استثناء الشركة التابعة من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. فالتوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على ممارسة السيطرة على الجهة المستثمر بها ولا ينبغي أن تتأثر بما إذا كانت الإدارة تقي الاحتفاظ بالإستثمار معين في منشأة تسيطر عليها لفترة قصيرة. واستنتج المجلس أنه بالنسبة للإستثمارات التي تخضع لسيطرة منشآت ذات حقوق ملكية خاصة، يمكن تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي يتم الكشف عن نطاق المعايير الخاصة بالمنشآت التي تسيطر عليها.

إستنتاج ٦ قرر المجلس، إضافة إلى ذلك، أنه قد يكون هناك تغييرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل فائدة إذا كان هناك تغييرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٧ قرر المجلس، تبعاً لذلك، أنه ينبغي استثناء الإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمارات من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقران والقياس". ويسدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون في العادة متاحة بسهولة لأن مقياس القيمة العادلة هي ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك للإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل المبكرة من تطورها أو المنشآت غير المسجلة في البورصة.

معاملة التغييرات في القيمة العادلة

إستنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان ينبغي استثناء مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١، ينبغي أن يحدث ذلك فقط عندما تعترف بالتغييرات في القيمة العادلة الخاصة بحصصها في المشاريع المشتركة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها تلك التغييرات. وهذا من أجل تحقيق نفس المعاملة للإستثمارات في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة التي لا يتم توحيدها أو محاسبها باستخدام طريقة حقوق الملكية لأن القصد من السيطرة أو التأثير الهام هو أن يكون مؤقتاً. ويميز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الاقتصادية. وفيما يتعلق بالمحاسبة الأولى، قرر المجلس أنه ينبغي أن يكون هناك انسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغييرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

إستنتاج ٩ أشار المجلس إلى أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تلي دالماً تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة لأن مؤسسات رأس المال المخاطر قد تحتفظ بالإستثمار معين لمدة ٣-٥ سنوات. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (إلا إذا اختارت المنشأة أن تحدد الإستثمار عند

الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). إن تصنيف معيار التوفّر برسم البيع لا ينتج عنه الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لذلك الناتج عن تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية، قرر المجلس أن يعني الاستثمارات المحفوظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الاستثمار المشترك، ووحدات الإنتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلبّي تعريف "محفوظ به للمتاجرّة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

الإشارة إلى "الممارسات الصناعية الثابتة"

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ تحديد توفّر استثناء النطاق بالحالات التي توجد فيها الممارسة الصناعية الثابتة. وأشار بعض الجوابين إلى أن تطوّر الممارسة الصناعية لقياس مثل هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة كان سيتمّ عرقلته في الصناعات الموجودة في البلدان التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأكد المجلس أن الهدف الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان التأكيد على أن الاستثناء ينطبق عموماً على تلك الاستثمارات التي تكون فيها القيمة العادلة متوفرة مسبقاً.

إستنتاج ١١ لذلك قرر المجلس أن إتاحة الاستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ ينبغي أن يستند فقط إلى طبيعة لفشطة المنشأة وأن يتمّ إلغاء الإشارة إلى الممارسات "الثابتة". ويدرك المجلس أن قياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة هي ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المخاطر"

إستنتاج ١٢ قرر المجلس أن لا يسهب في تعريف "مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة" التي تمّ استثناءها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١. وبعيداً عن الإعتراف بالصعوبات في الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالمياً، لم يرغب المجلس وعلى نحو غير مقصود أن يجعل من الصعب على المنشآت قياس الاستثمارات بالقيمة العادلة. وعلى كل حال، قرر المجلس توضيح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في استثناء النطاق تشمل صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار.

تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية

السيطرة المشتركة المؤقتة

إستنتاج ١٣ درس المجلس مسألة إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون القصد من السيطرة المشتركة في المشروع المشترك أن تكون مؤقتة. وقرر المجلس أن يدرس هذا الموضوع كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الاحتفاظ بالإعفاء من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون هناك دليل على أنه يتم شراء حصة معينة في المشروع المشترك بنية للتصرف بها خلال ١٢ شهراً وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تفرّج مسودة العرض ٤ "لتصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات

المتوقعة* الخاصة بالمجلس قياس وعرض الأصول المحفوظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محفظ بها من قبل مستثمر في شركة زميلة، أو مشروع مشترك، أو شركة تابعة*.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

إستنتاج ١٤ قرر المجلس إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التامسبي أو طريقة حقوق الملكية بالنسبة لحصة معينة في مشروع مشترك تم تطبيقها سابقا عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة المشروع المشترك على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. وقد قام بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة المشتركة للمشارك في مشروع مشترك على المشروع المشترك. وقرر المجلس أنه ينبغي على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة السيطرة المشتركة على منشأة معينة، دراسة القيود على نقل الأموال من المنشأة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، وجود السيطرة المشتركة.

حسابات نهايات السنة غير المتطابقة

إستنتاج ١٥ اقترحت مسودة العرض لشهر أيار ٢٠٠٢ تحديد أي اختلاف بين تواريخ الإبلاغ الخاصة بالمشارك في المشروع المشترك والمشروع المشترك عند تطبيق التوحيد التامسبي أو طريقة حقوق الملكية بمدة ثلاثة أشهر. ويعتقد بعض المجاوبون على مسودة العرض تلك أنه من غير الممكن بالنسبة للمشاركة في مشروع مشترك أن يحد بياناته المالية في نفس التاريخ عندما يكون الفرق في تاريخ للبيانات المالية الخاصة بكل من المشارك والمشروع المشترك يختلف بما يزيد عن ثلاثة أشهر. وأشار المجلس إلى أن تحديد مدة ثلاثة أشهر هو أمر مُطبق في عدة اختصاصات وكان قد أهدى للقلق من أن تحديد فترة أطول، مثل ستة أشهر، قد يؤدي إلى الإعراف بمعلومات غير ذات قيمة. لذلك، قرر الإبقاء على مدة الثلاث أشهر.

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المصدة برسم البيع والمساكن المتوقعة". وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يُلغى الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير إلهام على شركة زميلة أن يكون موثقا. يُنظر أساس الإستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية : العرض

تتضمن هذه النسخة للتعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات

ملقمة ١- ملقمة ٢٠

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية: العرض

الهدف

النطاق

تعريفات

العرض

الالتزامات وحقوق المالكين

لا يوجد التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

أحكام التسوية الطارئة

خيارات التسوية

الأدوات المالية المركبة

أسهم الخزينة

الفوائد وأرباح الأسهم، والخسائر، والمكسب

تقاص بين أصل مالي وإلتزام مالي

تاريخ النفاذ

سحب بيانات أخرى

ملحق: التطبيقات الإرشادية

تعريف

الأصول المالية والالتزامات المالية

أدوات حقوق الملكية

الأدوات المالية المشتقة

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية

لا يوجد التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

أحكام التسوية الطارئة

المعاملة في البيانات المالية الموحدة

الأدوات المالية المركبة

أسهم الخزينة

الفائدة وأرباح الأسهم، والخسائر، والمكسب

مقاصة الأصل المالي والإلتزام مالي

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢

أساس الاستنتاجات

الآراء المعارضة

أمثلة توضيحية

تطبيق ٣- ٢٤

تطبيق ٢- ١٢

تطبيق ١٣- ١٤

تطبيق ١٥- ١٩

تطبيق ٢٠- ٢٣

تطبيق ٢٥- ٣٩

تطبيق ٢٥- ٢٩

تطبيق ٢٥- ٢٦

تطبيق ٢٧

تطبيق ٢٨

تطبيق ٢٩

تطبيق ٣٠- ٣٥

تطبيق ٣٦

تطبيق ٣٧

تطبيق ٣٨- ٣٩

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" مبين في الفقرة ١-١٠٠ والملحق. تتناول جميع الفقرات في التكميل ولكنها تأخذ شكل المعيار الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها"، معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"^{*} محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المنقح في عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ كانون ثاني ٢٠٠٥. ويسمح بالتطبيق المبني لذلك. ويحل المعيار أيضا محل مسودة التفسير والتفسيرات التالية:

- التفسير ٥ - تصنيف الأدوات المالية - أحكام التصوية الطارئة؛
- للتفسير ١٦ - راس المال المصاحب - أدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شرائها (اسهم الخزينة)؛
- للتفسير ١٧ - تكاليف معاملة حقوق الملكية؛ و
- مسودة التفسير ٣٤ - الأدوات المالية - الأدوات والحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك.

مقدمة ٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ للمنقح كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصنيفات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". وكان هدف المشروع الحد من التعقيد من خلال التوضيح وإضافة الإرشاد، إزالة التناقضات لداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور من قبل لجنة إرشادات التطبيق.

مقدمة ٣ وبالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن هدف المجلس الرئيسي كان تنقيحاً محدوداً لتوفير إرشادات إضافية حول المواضيع المختارة - مثل قياس عنصر أداة مالية مركبة عند الإعراف الأولي، وتصنيف المشتقات بناءً على الأسهم الخاصة بالمنشأة - وتحديد جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في معيار واحد[†]. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة للمنهج الأساسي للعرض والإفصاح عن الأدوات المالية المتضمن في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ التغييرات الأساسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مذكورة لاحقاً.

النطاق

مقدمة ٥ يطبق نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢، حيثما كان ملائماً، لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

^{*} تشير هذه المقدمة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ كما هو معدل في ديسمبر ٢٠٠٣، وفي أغسطس ٢٠٠٥ عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإفصاحات.

[†] في أغسطس ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإفصاحات.

المبدأ

مقدمة ٦ باختصار، عندما تحدد المنشأة المُصدرة إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر التزاماً مالياً أو حقوق ملكية، تعتبر الأداة أداة حقوق ملكية إذا، فقط إذا، تحقق للشيطان (أ) و(ب).

(أ) لا تشمل الأداة على الالتزام تعاقدي:

(١) لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كان من الممكن أو سوف يتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة، فإنها تكون:

(١) غير مشتقة لا تشمل على الالتزام تعاقدي للمنشأة المُصدرة بتوريد عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة؛ أو

(٢) مشتقة سيتم تسويتها من قبل المنشأة المُصدرة بمبادلة مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة. ولهذا الفرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشمل على أدوات تكون هي بحد ذاتها عقوداً لتوريد أو إستلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل.

مقدمة ٧ إضافة إلى ذلك، إذا كان لدى المنشأة المُصدرة إلتزام بشراء أسهمها الخاصة نقداً أو بأصل مالي آخر، فإن هناك إلتزاماً بالمبلغ الذي تكون المنشأة المُصدرة ملزمة بدفعه.

مقدمة ٨ تم تحديد تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي ووصف أداة حقوق الملكية بشكل متسق مع هذا المبدأ.

تصنيف العقود التي تم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مقدمة ٩ تم توضيح تصنيف للعقود المشتقة وغير المشتقة المصنفة حسب، أو تم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بشكل متسق مع المبدأ في الفقرة "مقدمة ٦" أعلاه. وعلى وجه التحديد، عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها "كعملة" في العقد لإستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متغيراً على التغيرات في المتغيرات الأساسية (مثل سعر السهم)، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكن أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

الأدوات المطروحة للتداول

مقدمة ١٠ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشادات المقترحة ملحقاً في مسودة التفسير ٣٤ "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك". ونتيجة لذلك، تعتبر الأدوات المالية التي تمنح للمالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) إلتزاماً مالياً على المنشأة المُصدرة. ورداً على التعليقات الواردة على مسودة العرض، يقدم للمعيار إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية للمنشآت التي، بسبب هذا المتطلب، لا تملك أدوات حقوق ملكية أو التي لا يعتبر رأس مالها للمساهم حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

أحكام للتسوية الطارئة

مقدمة ١١ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإمتتناج الوارد سابقاً في التفسير ٥: "تصنيف الأدوات المالية - أحكام للتسوية الطارئة" الذي يعتبر الأداة المالية للتراماً مالياً عندما تعتمد طريقة التسوية على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة أو على نتيجة ظروف متقلبة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة والمالك. ويتم تجاهل أحكام للتسوية الطارئة عندما تنطبق فقط في حال تصفية للمنشأة المصدرة أو إذا كانت غير قابلة للتطبيق.

خيارات للتسوية

مقدمة ١٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، تعتبر الأداة المالية المشتقة أصلاً أو إلتزاماً مالياً عندما تمنح أحد أطرافها الخيار في كيفية تسويتها إلا إذا كانت جميع بدائل للتسوية مستوذي إلى أن تصبح أداة حقوق ملكية.

قياس عناصر الأدوات المالية المركبة عند الإعراف الأولي

مقدمة ١٣ تلغي التفتيحات الخيار للورد سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام لأداة مالية مركبة عند الإعراف الأولي إما كمبلغ متبقى بعد فصل عنصر حقوق الملكية، أو باستخدام طريقة القيمة العادلة النسبية. وعليه، يتم فصل عنصر أي أصل و إلتزام لولا والمتبقى هو قيمة أي من عناصر حقوق الملكية. وتتطابق هذه المتطلبات لفصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية لأداة مالية مركبة مع كل من تعريف أدوات حقوق الملكية كمتبقى ومتطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أسهم الخزينة

مقدمة ١٤ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإمتتناج للورد سابقاً في التفسير ١٦ "رأس المال المساهم - أدوات حقوق الملكية المعاد شروها (أسهم الخزينة)" الذي ينص على أن عملية الشراء أو إعادة البيع اللاحقة من قبل منشأة ما لأدوات حقوق ملكيتها الخاصة لا ينجم عنها ربحاً أو خسارة للمنشأة. بل إنها تمثل عملية نقل بين ملكي حقوق الملكية الذين تخلوا عن حصصهم في حقوق الملكية ولولئك المستثمرين في الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح

مقدمة ١٥ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشاد الوارد سابقاً في التفسير ١٧ "حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق الملكية". يتم محاسبة تكاليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري لإنهاء معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من تلك المعاملة وتقتطع من حقوق الملكية.

الإفصاح

مقدمة ١٦-

مقدمة ١٩ [تم إلغاؤه]

مقدمة ١١٩ في أغسطس ٢٠٠٥ عدل المجلس الإفصاحات عن الأدوات المالية وقام بتغيير موقعها إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٧ الأدوات المالية: الإفصاحات.

سحب بيانات أخرى

مقدمة ٢٠ نتيجة للتحقيقات على هذا المعيار، قرر المجلس سحب التفسيرات الثلاثة و مسودة أحد تفسيرات من لجنة للتفسيرات الدائمة السابقة المشار في الفقرة "مقدمة ٢١".

الآثار المحتملة للإقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢١ [تم إلغاؤها]

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

"الأدوات المالية: العرض"

الهدف

١ [تم إلغاؤه]

٢ هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كإلتزامات وحقوق ملكين لعملية تقاوص الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الإلتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، وللظروف التي يجب فيها إجراء مقاصدة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية،

٣ تكمل للمبادئ في هذا المعيار مبادئ الاعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراق والقياس" ولإيضاح للبيانات عنها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: العرض".

النطاق

٤ يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بكافة أنواع الأدوات المالية، عدا ما يلي:

(أ) تلك الحصاص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية للموعدة والمنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت لزميلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصاص في المشاريع المشتركة". من جانب آخر، في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ للمنشأة أن تحاسب عن الحصاص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. في هذه الحالات، تطبق المنشآت متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ بالإضافة إلى تلك الموجودة في هذا المعيار. وينبغي أن تطبق المنشآت هذا المعيار على جميع المنشآت في حصاص الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين، التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين".

(ج) عقود للدراسة الطارئة في اندماج الأعمال بالشراء (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال"). وينطبق هذا الإعفاء فقط على المنشأة المشترية.

(د) عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". ولكن، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في عقود التأمين إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة أن يتم محاسبته بشكل منفصل. إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة بتطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا قامت الجهة المصدرة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند الإعتراق بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا اختارت للجهة المصدرة حسب الفقرة ٤ (د) من هذا المعيار تطبيقه عند الاعتراف بها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأنها تشتمل على ميزة إشترك اختيارية. وتغطي المنشأة المصدرة لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات ١٥-٣٢ و

تطبيق ٣٥ - تطبيق ٣٥ لهذا المعيار على هذه الميزات فيما يتعلق بالتمييز بين الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. ولكن، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. وعلاوة على ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، باستثناء:

(١) العقود ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار التي ينطبق عليها هذا المعيار،

(٢) الفقرات ٣٣ و ٣٤ من هذا المعيار، والتي منطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المبيعة أو الصادرة أو الملفة فيما يتعلق بخطط خيارات الأسهم للموظفين وخطط شراء الأسهم للموظفين وجميع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الأخرى.

٧-٥ [تم إلغاؤها]

٨ ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

٩ هناك طرق عديدة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع البند غير المالي بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

(أ) عندما تجيز شروط العقد لأحد الطرفين بتسويتها بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل الأدوات المالية الأخرى؛

(ب) عندما تكون القدرة على التسوية بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، غير واردة صراحة في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة خبرة في تسوية عقود مشابهة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية (سواء مع الطرف المقابل من خلال إبرام عقود معاملة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو سقوطه بالتقادم)؛

(ج) عندما يكون للمنشأة، مع العقود المشابهة، خبرة في إستلام البنود المتضمنة وبيعها خلال فترة قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد ربح من تقلبات السعر قصيرة الأمد أو من هامش التاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل إلى نقد بسهولة.

لا يتم إبرام العقد الذي تنطبق عليه (ب) و (ج) بهدف إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، وتبعاً لذلك، تكون ضمن نطاق هذا المعيار. يتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ لتحديد إذا ما كان قد تم إبرامها ولا يزال يحتفظ بها بغرض

إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، و بالتالي، إذا ما كانت ضمن نطاق هذا المعيار .

١٠ يعتبر الخيار المكتوب لشراء أو بيع البند غير المالي الذي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، وفقاً للفقرة ٩ (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

تعريفات (أنظر أيضاً التطبيقات الإرشادية من ٣-٢٤)

١١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

الأداة المالية هي أي عقد يحدث أصلاً مالياً لمشروع وإلتزام مالي أو أداة ملكية، لمشروع آخر.

الأصل المالي هو أي أصل يكون عبارة عن:

(أ) نقدية ؛

(ب) أدوات حقوق الملكية لمشروع آخر؛

(ج) حق تعاقدي؛

(١) إستلام نقد أو أصل مالي آخر من مشروع آخر؛ أو

(٢) حق تعاقدي لتبادل الأصول المالية أو إلتزامات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية؛ أو

(د) العقد الذي يمكن أو سيتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هو:

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو قد تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو سيتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بعد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الإلتزام المالي هو أي إلتزام يكون:

(أ) إلتزام تعاقدي؛

(١) تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمشروع آخر؛ أو

(٢) تبادل الأدوات المالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

(ب) العقد الذي من الممكن أن أو مستم تمويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وهو:

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو سوف تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو مستم تمويته بطريقة أخرى عدا تباين مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

أداة حقوق الملكية هي أي عقد يبين الحصة المتبقية في أصول مشروع بعد خصم جميع إلتزاماته.

القيمة للعادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تباين تجاري بحت.

١٢ تم تعريف الشروط التالية في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

- التكلفة المضافة للأصل المالي أو الإلتزام المالي
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
- إلغاء الإعراف
- المشتقة
- طريقة الفائدة الفعالة
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة للعادلة من خلال الربح أو الخسارة
- عقد للضمانة المالية
- الإلتزام للشركة
- معاملة التنبؤ
- فاعلية التحوط
- البلد المحوط
- أداة التحوط
- محفظ به لاستحقاقات الإستثمارات
- القروض والذمم المدينة
- البيع أو الشراء بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

١٣ في هذا المعيار، تشير العبارتان "عقد" و "معادي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج إقتصادية واضحة والتي يملك الطرفان قدرة ضمنية، أن وجدت، على تجنبها، وذلك لأن الاتفاقية عادة تكون قابلة للتنفيذ قانوناً. يمكن للعقد، وبما أن ذلك الأدوات المالية، أن تتخذ أشكالاً مختلفة ولا تدعو لأن تكون كئابة.

١٤ في هذا المعيار، تشمل عبارة "المنشأة" الأفراد، وشركات التضامن، والشركات المساهمة والوكالات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق المالكين

١٥ يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها، على أنها يلتزم أو حق ملكية حسب جوهر الترتيب التعاقدى عند الإعراف الأولي بها وبناءً على تعريفات الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

١٦ عندما تطبق المنشأة المُصدرة التعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر أداة حقوق ملكية أكثر منها يلتزمًا ماليًا، تكون الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه:

(أ) لا تشمل الأداة يلتزمًا تعاقديًا:

(١) لتوريد نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبديل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من الممكن أن لا تكون في صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كانت يمكن أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة فإنها تكون:

(١) غير مشقة ولا تشمل يلتزمًا تعاقديًا للمنشأة المُصدرة بأن تورد عددًا متغيرًا من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشقة ويتم تسويتها فقط من خلال مبادلة المنشأة المُصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشمل على الأدوات التي تعتبر بحد ذاتها عقودًا لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

لا يعتبر الإلتزام التعاقدى بما في ذلك الناتج عن أداة مالية مشقة، والذي من الممكن أو سينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل، ولكن دون أن يحقق الشروط (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية.

لا يوجد إلتزامات تعاقدية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
(الفقرة ١٦ (أ))

١٧ إن الناحية الهامة عند التفرقة بين الإلتزام المالي وأداة حق الملكية هي وجود يلتزم تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (المالك) أو لمبادلة أداة مالية أخرى مع المالك في ظروف من المحتمل أنها ليست لصالح الجهة المصدرة، وعندما يكون هذا الإلتزام التعاقدى موجودا فإن هذه الأداة تتوافق مع تعريف الإلتزام المالي بغض النظر عن الأسلوب الذي سيتم فيه تسوية الإلتزام للتعاقدى. إن وجود قيد على مقدرة الجهة المصدرة للوفاء بيلتزم، مثل

عدم إمكانية الحصول على عملة أجنبية أو الحاجة إلى حصول موافقة على الدفع من سلطة منظمة، لا يلغي الالتزام الجهة المصدرة أو حق المالك بموجب الأداة.

١٨ إن جوهر الأداة المالية وليس شكلها القانوني هو الذي يحكم تصنيفها في الميزانية العمومية للجهة المصدرة، وبينما يكون الجوهر والشكل القانوني متوافقين بشكل عام فإن الحالة ليست كذلك دائماً بعض الأدوات المالية تأخذ الشكل القانوني لحقوق المالكين إلا أنها إلتزامات في جوهرها، والبعض الآخر قد يجمع ملامح مرتبطة مع أدوات حقوق المالكين ولامح مرتبطة مع الإلتزامات المالية، على سبيل للمثال:

(أ) عندما ينص سهم ممتاز على التمديد الإجباري من قبل الجهة المصدرة بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد أو يعطي حامله الحق في الطلب من الجهة المصدرة تسديد السهم في تاريخ محدد أو بعده بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تتفق مع تعريف الإلتزام المالي.

(ب) الأداة المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها المنشأة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) تعتبر إلتزاماً مالياً. ويكون هذا حتى عندما تكون المبلغ التقديري أو الأصل المالي الآخر محدداً على أساس مؤشر أو بند آخر له إمكانية للزيادة أو النقصان، أو عندما يمنح للشكل القانوني للأداة المطروحة للتداول المالك الحق بالحصة المتبقية للأصل الخاص بالمنشأة المصدرة. إن وجود خيار للمالك بأن يعيد الأدوات للمنشأة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة المطروحة للتداول تحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال، فإن صناديق الاستثمار المشتركة غير المحدودة والوحدات الاستثمارية والشراكات وبعض المنشآت التعاونية يمكن أن تمنح أصحاب وحداتها الاستثمارية أو الأعضاء الحق بليسترد حصصهم في المنشأة المصدرة في أي وقت مقابل نقد يساوي حصصهم للتساهلية في قيمة الأصل الخاص بالمنشأة المصدرة. من جانب آخر، فإن تصنيف ذلك باعتباره إلتزاماً مالياً لا يلغي استخدام العبارات الوصفية مثل "صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية" والتغير في صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية" على واجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم بها (مثل بعض صناديق الاستثمار المشترك والوحدات الائتمانية، راجع المثال للتوضيحي ٧) أو استخدام إيصالات إضافية تبين إجمالي البنود المؤلفة لحصص الأعضاء مثل الإحتياطيات التي تحقق تعريف حقوق الملكية والأدوات المطروحة للتداول التي لا تحققه (راجع المثال للتوضيحي ٨).

١٩ إذا لم يكن للمنشأة حق غير مشروط بتجنب توريد نقد أو أصل مالي آخر لتسوية إلتزام تعاقدي، فإن الإلتزام يحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال:

(أ) إن لفقد القلم على فترة المنشأة على تحقيق الإلتزام التعاقدي، مثل عدم وجود وسيلة للوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على الموافقة على النفقات من سلطة تنظيمية، لا يبطل إلتزام المنشأة التعاقدي أو حق المالك التعاقدي بموجب الأداة.

(ب) الإلتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالاسترداد يعد إلتزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط بتجنب توريد نقد أو أي أصل مالي آخر.

٢٠. الأداة المالية التي تشكل صراحةً إلزاماً تعاقدياً لتوريد نقد أو أصل مالي آخر يمكن أن تنشأ إلزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:

- (أ) يمكن أن تشمل الأداة المالية على إلزام غير مالي ينبغي تسويته إذا، فقط إذا، أخفقت المنشأة في القيام بالتوزيعات أو باستعادة الأداة. إذا استطاعت المنشأة تجنب نقل النقد أو الأصل المالي الآخر فقط من خلال تسوية الإلتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعتبر إلزاماً مالياً.
- (ب) تعتبر الأداة المالية إلزاماً مالياً إذا بينت أن المنشأة في التسوية ستورد إما:

(١) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو

(٢) لسهما الخاصة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة للنقد أو الأصل المالي الآخر.

وعلى الرغم من عدم وجود إلزام تعاقدي صريح على المنشأة بتوريد نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة دينيل تسوية الأسهم هي تلك القيمة التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً، وعلى أي حال، فإن المالك قد ضمن في الجوهر إستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار تسوية النقد (راجع الفقرة ٢١).

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦ (ب))

٢١. لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية لوحده لأنه قد ينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وقد يكون للمنشأة حق أو إلزام تعاقدي بإستلام أو توريد عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المختلفة الخاصة بها بحيث أن القيمة للعلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم تسليمها أو توريدها تساوي مبلغ الحق أو الإلتزام للتعاقد، ويمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الإلتزام التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئياً أو كلياً استجابة للتغيرات في متغير آخر غير سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثلاً، سعر الفائدة أو سعر السلعة أو سعر الأداة المالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ وحدة عملة و (ب) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ أونصة ذهب. يعتبر مثل هذا العقد إلزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان عليها أو يمكن لها تسويته عن طريق توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. ولا يحد أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وتبعاً لذلك، لا يثبت العقد وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها.

٢٢. يعتبر العقد الذي يتم تسويته من خلال (إستلام أو) توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعتبر خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر ثابت أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المصرح بها لسند أداة حقوق ملكية. إن للتغيرات في القيمة للعلة للعقد والنشأة من التغيرات في سعر الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ للنقدي أو

* في هذا المعيار يتم التعبير عن المبالغ النقدية "بوحدة العملة"

الأصول المالية الأخرى ولجنة الدفع أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم إستلامها أو توريدها عند تصوية العقد لا تحول دون كون العقد أداة حقوق ملكية. ويضاف أي عوض مالي مستلم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو ضمانات على الأسهم الخاصة بالمنشأة) مباشرة إلى حقوق الملكية. ويقطع أي عوض مالي مدفوع (مثل العلاوة المدفوعة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرة من حقوق الملكية. ولا يعترف بالتغيرات في القيمة للعلاوة لأداة حقوق الملكية في البيانات المالية.

٢٣ إن العقد الذي يشمل على إلزام المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء إلزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (مثلاً، للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الأجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ إسترداد آخر). وهذه هي الحال حتى لو أن العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. وكمثال على ذلك، إلزام المنشأة بموجب عقد أجل شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقداً. وعندما يتم الإعتراف بالإلزام المالي أولاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم إعادة تصنيف قيمته العادلة (القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد) من حقوق الملكية. ونتيجة لذلك، يتم قياس الإلتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا انتهت مدة العقد دون توريد، يتم إعادة تصنيف المبلغ المسجل للإلتزام المالي في حقوق الملكية. يؤدي إلزام المنشأة للتعاقد بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء إلزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد (مثلاً، خيار البيع المكتوب الذي تعطي الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ يعتبر العقد الذي سيتم تصويته من خلال إستلام أو توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد المنشأة بتوريد ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحسب ليساوي قيمة ١٠٠ أونصة ذهب.

أحكام التسوية الطارئة

٢٥ قد تقتضي الإدارة المالية من المنشأة توريد نقد أو أصل مالي آخر، أو خلافاً لذلك أن يتم تصويتها بطريقة تجعلها إلزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة (أو ناتج الظروف غير الثابتة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة ومالك الأداة، مثل التغيير في مؤشر الليورصة أو مؤشر سعر المستهلك أو سعر الفائدة أو متطلبات الضرائب أو إيرادات المنشأة المصدرة المستقبلية أو صافي الدخل أو نسبة الدين إلى حقوق الملكية. ولا تملك المنشأة المصدرة لمثل هذه الأداة الحق غير المشروط بتجنب توريد النقد أو الأصل المالي الآخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تصويتها بطريقة تجعل منها إلزاماً مالياً). ولذلك، فإنها تعدّ إلزاماً مالياً على المنشأة المصدرة إلا إذا:

- (أ) كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو غير ذلك بطريقة تجعل منها إلزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق؛ أو
- (ب) كان يمكن أن يُطلب من المنشأة المصدرة أن تقوم بتسوية الإلتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تصويتها بطريقة تجعل منها إلزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المنشأة المصدرة.

خيارات التسوية

٢٦ عندما تطعي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خياراً بكيفية تسويتها (مثال أن يكون من الممكن للمنشأة المُصدرة أو المالك لاختيار التسوية بصافي النقد أو مبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو إلزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى اعتبارها أداة حقوق ملكية.

٢٧ ومثال على الأداة المالية المشتقة ذات خيار التسوية والتي تعتبر إلزاماً مالياً هو خيار الأسهم الذي تستطيع المنشأة المُصدرة أن تقرر تسويته بصافي النقد أو بمبادلة أسهمها بالنقد. وبطريقة مشابهة، فإن بعض عقود شراء أو بيع البند غير المالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تكون ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال توريد البند غير المالي أو صافي النقد أو أداة مالية أخرى (راجع الفقرات ٨-١٠). وتعتبر مثل هذه العقود أصولاً أو إلتزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (انظر أيضاً الفقرات من الإرشادية ٣٠-٣٥ والأُمثلة التوضيحية من ٩-١٢)

٢٨ تقوم المنشأة المُصدرة للأداة المالية غير المشتقة بتقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تشتمل على كل من الإلتزام وعنصر حقوق الملكية. وتصنف مثل هذه العناصر بشكل منفصل على أنها إلتزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.

٢٩ تعترف المنشأة المُصدرة بشكل منفصل بالأجزاء المكونة للأداة المالية التي تحدث إلتزاماً مالياً رئيسياً على الجهة المُصدرة وتمنح لاختياراً لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حق ملكية للجهة المُصدرة. السند أو الأداة المماثلة التي يمكن لحاملها تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المُصدرة هي مثال على هذه الأداة وتشمل هذه الأداة من منظور الجهة المُصدرة جزأين مكونين: إلتزاماً مالياً (ترتيباً تعاقبياً لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حق ملكية، (حق لاختيار يمنح حامل الأداة الحق لفترة محددة من الوقت في التحويل إلى أسهم عادية للجهة المُصدرة)، والأثر الإقتصادي لإصدار هذه الأداة هو أساساً يماثل للقيام في نفس الوقت بإصدار أداة دين تسمح بملكية إجراء تسوية مبكرة وإصدار كوبونات لشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين مع كوبونات شراء أسهم قابلة للفصل، وتبعاً لذلك وفي جميع الحالات تعرض الجهة المُصدرة عناصر إلتزام وحق الملكية بشكل منفصل في ميزانيتها العمومية.

٣٠ لا يتم تعديل تصنيف مكونات الإلتزامات وحقوق الملكية لأداة قابلة للتحويل نتيجة للتغير في احتمال أن تتم ممارسة اختيار تحويل حتى وإن كان من الممكن أن يظهر الإختيار مفيداً إقتصادياً لبعض حملة الأدوات، وحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائماً في الأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف نتائج الضرائب الناجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات، وعلاوة على ذلك سيختلف احتمال التحويل من وقت لآخر، ويبقى الإلتزام للجهة المُصدرة لإجراء دفعات قائماً، إلى أن يتم إبطاله من خلال التحويل أو استحقاق الأداة أو عملية أخرى.

٣١ يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع قياس الأصول والإلتزامات المالية. فأبوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصص المتبقية لأصول المنشأة بعد اقتطاع جميع الإلتزاماتها. ولذلك، عندما يتم تخصيص المبلغ الأولي المسجل لأداة مالية مركبة إلى حقوق ملكيتها وعناصر الإلتزامها، فإنه يتم تحديد المبلغ المتبقي على أنه عنصر حقوق الملكية بعد اقتطاع المبلغ المحدد من عنصر حقوق الملكية بشكل منفصل من القيمة العادلة للأداة ككل. ويتم شمل قيمة أي ميزات مشتقة (مثل خيار الشراء) المتضمنة في الأداة المالية المركبة عدا عنصر حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية) في عنصر الإلتزام. يكون مجموع المبالغ المسجلة المخصصة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية عند الإعراف الأولي مساويا دائما للقيمة العادلة التي تعود للأداة ككل. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعراف بشكل أولي بعناصر الأدوات بشكل منفصل.

٣٢ بموجب الأسلوب الموصوف في الفقرة ٣١، تحدد الجهة المصدرة للسند المقابل للتحويل إلى أسهم عادية أولا المبلغ المرسل للإلتزامات المالية وذلك بخضم الدفعات المستقبلية للقائدة والمبلغ الأصلي بسعر الفائدة السائد في السوق للإلتزام مماثل ليس له مكون حق ملكية مرتبط به، ويمكن عندئذ تحديد المبلغ المرسل لأداة حق الملكية الممثلة بخيار تحويل الأدوات إلى أسهم عادية وذلك بخضم المبلغ المرسل للإلتزامات المالية من مبلغ الأداة المركبة ككل.

أسهم الخزينة (انظر أيضا الفقرة "تطبيق ٣٦")

٣٣ إذا أعادت منشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيتم اقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية. ولا يتم الإعراف بأي ربح أو خسارة في الربح أو الخسارة عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المجموعة الموحدة. ويتم الإعراف بالتعويض المدفوع أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية.

٣٤ يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما على واجهة الميزانية العمومية أو في الملاحظات، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية". وتقدم المنشأة الإفصاح وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" إذا أعادت منشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف المعنية.

الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (انظر أيضا الفقرة "تطبيق ٣٧")

٣٥ تدرج الفوائد، وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو جزء منها تم تصنيفها كالإلتزام مالي في بيان الدخل كمصروف أو إيرد. إن التوزيعات لحملي الأدوات المالية المصنفة كأداة ملكية يجب قيدها من قبل المصدر على حقوق الملكية مباشرة. صافي من أي منافع ضريبية دخل ذات علاقة. تحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية، عدا تكاليف إصدار أداة حقوق الملكية الناتجة مباشرة عن شراء مؤسسات الأعمال (والتي تحاسب بموجب معيار التقرير ٣)، على أنها القطار من حقوق الملكية، صافي من أي منافع ضريبية دخل ذات علاقة.

٣٦ إن تصنيف الأداة المالية في الميزانية العمومية يحدد فيما إذا كان يجب تصنيف الفوائد، وأرباح الأسهم، والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة كمصروف أو إيرد وإدراجها في بيان الدخل، تبعا لآذا تصنف كمصاريف دفعات الأرباح لأسهم تم تصنيفها كالإلتزام بنفس الطريقة مثل الفائدة على السندات وإدراجها في بيان الدخل. وبالمثل فإن المكاسب والخسائر المتعلقة بإسترداد أو إعادت تمويل أدوات معينة

مصنفة كإلتزامات يجري إدراجها في بيان الدخل بينما يتم بيان الإسترادات أو إعادة التمويل للأدوات المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغير في حقوق الملكية. التغير في القيمة المعادلة لأداة حقوق الملكية لا يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

٣٧ تتكبد المنشأة عادة تكاليف مختلفة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تشمل تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستثمرين القانونيين والمحاسبين وغيرهم من المستشارين المهنيين وتكاليف الطباعة ورسوم الطوابع. وتحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية على أنها لقطاع من حقوق الملكية (صافي أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة) بالمقدار الذي تعتبر فيه تكاليف متزايدة ناتجة مباشرة عن معاملة حقوق الملكية التي خلافاً لذلك كان سيتم تجنبها. ويتم الاعتراف بتكاليف معاملة حقوق الملكية المتخلى عنها على أنها مصاريف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتساوي مع تخصيص العوائد. ويتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بشكل مشترك لكثير من معاملة واحدة (مثلاً، تكاليف العروض المشتركة لبعض الأسهم والإدراج في سوق البورصة للأسهم الأخرى) لتلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٣٩ يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي يتم محاسبته كقطاع من حقوق الملكية في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية". ويتم تضمين المبلغ ذي العلاقة لضرائب الدخل المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية في إجمالي مبلغ ضريبة الدخل الحالية والموجلة المحملة أو المفقودة على حقوق الملكية المفصّل عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

٤٠ يمكن عرض أرباح الأسهم المصنفة كمصرف في بيان الدخل إما ضمن الفائدة على الإلتزامات الأخرى أو في بند منفصل. إن الإفصاح عن الفائدة وأرباح الأسهم خاضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة". في بعض الظروف، ونظراً للفروقات الكبيرة بين الفائدة وأرباح الأسهم فيما يتعلق ببعض الأمور مثل خصم الضريبة فإن من المرغوب فيه الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن بيان الدخل، أما الإفصاح عن مبالغ الضرائب فيتم تبعاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

٤١ يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في المبلغ المسجل للإلتزام المالي على أنها دخل أو مصاريف في الربح أو الخسارة حتى عندما ترتبط بإداة تتضمن حقاً بالحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (راجع الفقرة ١٨ ب)). تعرض المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ أي ربح أو خسارة ينتجان عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل على وجهة بيان الدخل عندما تكون ذات صلة في شرح أداء المنشأة.

التفاصيل بين أصل مالي وإلتزام مالي (أنظر أيضاً الفقرات في التطبيقات الإرشادية من ٣٨ و ٣٩)

٤٢ يجب إجراء تقاص بين الأصل والإلتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:

- يكون للمشروع حق قليل للتنفيذ قانونياً لإجراء تقاص بين المبالغ المعترف بها ؛ و
- ينوي المشروع إما التسديد على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت.

عند محاسبة نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الاعتراف، لا تقوم المنشأة بمعاملة الأصل المنقول والإلتزام المرتبط، انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٣٦).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التكتفلات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشروع من تسديد أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمشروع الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وينوي القيام بذلك فإن لها من ناحية فعلية أصلا ماليا منفردا أو إلتزاما منفردا فقط. في ظروف أخرى يتم عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بما يتناسب مع خواصهما كمصلاص أو إلتزامات للمشروع.

٤٤ إن المقاصة بين أصل مالي معترف به وإلتزام مالي معترف به وعرض صافي القيمة يختلف عن التوقف عن الاعتراف بوجود مالي أو إلتزام مالي، وبينما لا تخلق المقاصة تحقيا للكسب أو الخسارة فإن التوقف عن الاعتراف بإداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المعترف به سابقا من الميزانية العمومية ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك الاعتراف بربح أو خسارة.

٤٥ إن حق المقاصة هو حق قانوني للمدين، سواء عن طريق العقد أو خلاف ذلك، لتسوية أو خلافا لذلك إزالة مبلغ بكامله أو جزءا منه مستحق للدائن وذلك بخضم المبالغ المستحقة من الدائن من ذلك المبلغ، وفي الحالات غير الاعتيادية من الممكن أن يكون للمدين الحق لشرعي بخضم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة ترسي بشكل واضح حق المدين في المقاصة، وحيث أن حق المقاصة حق قانوني فإن الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من سلطة قانونية إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أية قوانين تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

٤٦ إن وجود حق يمكن تنفيذه لإجراء مقاصة لأصل مالي وإلتزام مالي يؤثر على الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع أصل مالي وإلتزام مالي وقد يؤثر إلى حد كبير على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان والمسبولة، على أن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساسا كافيا للمقاصة، وفي غياب النية لممارسة الحق أو للتسديد في نفس الوقت فإن مبلغ وتوقيت التكتفلات النقدية المستقبلية للمشروع لا يتأثران، وعندما ينوي المشروع ممارسة هذا الحق أو إجراء تسديد في نفس الوقت فإن عرض الأصول والإلتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب أكثر مبالغ وتوقيت التكتفلات النقدية المتوقعة في المستقبل وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التكتفلات النقدية. إن نية طرف واحد أو كلا الطرفين إجراء التسديد على أساس صافي المبالغ بدون الحق للقانوني لإجراء ذلك ليس كافيا لتبرير المقاصة حيث أن الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع الأصول المالية والإلتزامات المالية المنفردة تبقى بدون تغيير.

٤٧ قد تتكرر نوايا المشروع فيما يتعلق بتسديد أصول واللتزامات معينة بممارسات العمل الاعتيادية، ومتطلبات الأمواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسديد صافي أو تسديد في نفس الوقت، وعندما يكون للمشروع حق مقاصة ولكن لا ينوي إجراء تسديد صافي أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت فإن أثر هذا الحق على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان يتم الإفصاح عنه بموجب الفقرة ٧٦.

٤٨ قد يحدث التسديد في نفس الوقت لأداتين ماليتين مثلاً من خلال عمل بيت مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلة وجهها لوجه، وفي هذه الظروف تكون التكتيفات النقدية فعلياً مساوية لمبالغ صافي منفرد ولا يوجد تعرض لمخاطرة الائتمان أو السيولة، وفي ظروف أخرى يمكن للمشروع أن يجري تسديد لأداتين بمستلام ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطرة الائتمان لمبلغ الأصل بكامله أو لمخاطرة السيولة لمبلغ الالتزام بكامله، وهذه التعرضات للمخاطرة قد تكون كبيرة بالرغم من أنها لفترة قصيرة، وتبعاً لذلك يعتبر تحقيق الأصول المالية وتسديد الالتزامات المالية أنهما تما في نفس الوقت فقط عندما تحدث هاتان العمليتان في نفس اللحظة.

٤٩ بشكل عام لا يتم تحقق الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ ويكون إجراء المقاصة عادة غير مناسب عندما:

- (أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي ملاحج أداة مالية منفردة (أي الأداة المركبة (Synthetic instrument)؛
- (ب) تنجم الأصول المالية والالتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس التعرض للرئيسي للمخاطرة (على سبيل المثال الأصول والالتزامات ضمن محفظة عقود أجله أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتعلق بأطراف مقابلة مختلفة؛
- (ج) الأصول المالية أو الأخرى المرهونة كضمان لالتزامات مالية بدون حق الرجوع؛
- (د) الأصول المالية التي تم وضعها جانباً كضمانة من قبل المدين بغرض سداد الالتزام دون أن يتوفر قبول الدائن لاستخدام هذه الأصول في تسديد الالتزام (مثل إنشاء صندوق لتجميع الأموال وفوائدها بغرض لوفاء بدين معين (Sinking fund arrangement)؛ أو
- (هـ) للالتزامات وقعت نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع إستردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تحت وثيقة تأمين.

٥٠ إن المشروع الذي يقوم بعدة معاملات لأدوات مالية مع طرف واحد قد يدخل في "اتفاقية تصفية شاملة" master netting arrangement مع ذلك الطرف. وتنص مثل هذه الاتفاقية على إجراء تسديد صافي واحد لكل الأدوات المالية المغطاة بذلك الاتفاقية في حالة التقصير أو إلغاء في أي واحد من العقود. ويتم استخدام هذه الترتيبات من قبل المؤسسات المالية عادة لتوفير حماية ضد للخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة للطرف المقابل على الوفاء بالالتزامات. إن اتفاقيات التسديد الشاملة تخلق صوماً حق مقاصة يصبح قابلاً للتنفيذ ويؤثر على تحقق أو تسديد الأصول والالتزامات المالية الإفرادية فقط بعد حدوث حالة تقصير معينة أو في حالات أخرى لا يتوقع ظهورها في ظروف العمل الاعتيادية. إن اتفاقية التسديد الشاملة لا توفر أساساً لإجراء المقاصة إلا إذا تم تحقيق كلا الشرطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا يتم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التسوية الشاملة فإنه يجب الإفصاح عن تأثير الاتفاقية على التعرض لمخاطرة الائتمان وفقاً للفقرة ٧٦ .

الإفصاح

٩٥-٥١ [تم إلغاؤها]

تاريخ النفاذ

٩٦ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد تلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، إلا إذا كانت قد قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي صدر في ديسمبر ٢٠٠٣)، متضمن التعديلات التي صدرت في مارس ٢٠٠٥، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترات تسبق ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٧ يجب أن يطبق هذا المعيار بشكل مسبق.

سحب بيانات أخرى

٩٨ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المعدل في ٢٠٠٠).

٩٩ حل هذا المعيار محل للتفسيرات التالية :

(أ) للتفسير - ٥ تصنيف الأدوات المالية - أحكام للتصيد المحتملة؛

(ب) للتفسير - ١٦ أسهم رأس المال - أدوات حقوق الملكية الذاتية المعاد ثرواتها (أسهم الخزينة)؛ و

(ج) للتفسير - ١٧ حقوق الملكية - تكاليف عملية حقوق الملكية.

١٠٠ سحب هذا المعيار للتفسير دي ٣٤ "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق التي يمكن استردادها من صاحبها".

* في أغسطس ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإفصاحات.

ملحق

التطبيقات الإرشادية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ * الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

هذا الملحق لا يشكل جزءاً من المعايير.

تطبيق ١ إن هذه التطبيقات الإرشادية توضح وتشرح تطبيق بعض نواحي المعيار.

تطبيق ٢ لا يتعامل هذا المعيار بالإعتراف أو بالقياس للأدوات المالية. للمتطلبات حول الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية وضعت في المعيار ٣٩ * الأدوات المالية: الإعتراف والقياس.

تعريف (الفقرات من ١١-١٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية

تطبيق ٣ العملة (النقد) أصل مالي لأنها تمثل وسيط للتبادل وبناء عليه فهي الأساس الذي تقاس به جميع المعاملات ويتم إظهارها في البيانات المالية. للوديعة البنكية لدى بنك أو مؤسسة مالية شبيهة تعتبر أصلاً مالياً لأنها تمثل حقاً تعاقدياً للمودع للحصول على نقد من المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن في عملية مداد إلتزام مالي.

تطبيق ٤ من الأمثلة الثلاثة لأصول مالية تمثل حقاً تعاقدياً لإستلام نقد في المستقبل وإلتزامات مالية مقابلة تمثل إلتزاماً تعاقدياً لتسليم نقد في المستقبل ما يلي:

(أ) نهم مدينة تجارية ونهم دائنة تجارية؛

(ب) أوراق قبض ودفع؛

(ج) قروض مأخوذة ومقدمة؛ و

(د) سندات مدينة ودائنة.

في كل حالة يكون لواحد من الأطراف حقاً تعاقدياً لإستلام (أو إلتزاماً بدفع) نقد ويقبله الإلتزام مقابل للدفع (أو حقاً بالاستلام) لدى الطرف الآخر.

تطبيق ٥ هناك نوع آخر من الأدوات المالية وهو الذي تكون المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التخلي عنها أصل مالي آخر غير النقد. فمثلاً ورقة الدفع التي سيتم سدادها بمسندات حكومة تعطي حاملها حقاً تعاقدياً باستلام سندات حكومة والمصدر إلتزاماً تعاقدياً بتسليم سندات الحكومة بدلا من النقد. إن السندات أصول مالية لأنها تمثل إلتزامات على الحكومة المصدرة لدفع النقد. وبناء على ذلك فإن ورقة الدفع تعتبر أصلاً مالياً لحاملها وإلتزاماً مالياً لمصدرها.

٦ تطبيق تمنح أدوات الدين "الدائمة" عادةً (مثل السندات "الدائمة"، السندات غير المضمونة، سندات رأس المال) المالك حقاً تعاقدياً لإستلام دفعات على حساب الفاتدة في تواريخ محددة تمتد إلى أجل غير مسمى، إما بأن لا يكون له الحق بإستلام عقد من المبلغ الأصلي أو الحق بعقد من المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله غير محتمل أو بعيد المنال على المدى البعيد. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تصدر أداة مالية تقتضي منها أن تكف دفعات سنوية باستمرار تسوي سعر فاتدة معلنة بنسبة ٨% تطبق على قيمة اسمية أو مبلغ أصلي يسوي ١٠٠٠ وحدة عملة*. وعلى فرض أن نسبة ٨% هي سعر فاتدة السوق للأداة وقت إصدارها، فإن المنشأة المُصدرة تتحمل لإلتزاماً تعاقدياً للقيام بمسئلة من دفعات لفاتدة المستقبلية ذات قيمة عادلة (القيمة الحالية) تسوي ١٠٠٠ وحدة عملة عند الاعتراف الأولي. وبملاك الأدوات والمنشأة المُصدرة أصلاً مالياً واللتزام مالياً، على التوالي.

٧ تطبيق يعتبر الحق للتعاقدي أو الإلتزام التعاقدي بإستلام أو توريد أو تبادل الأدوات المالية بعد ذاته أداة مالية. وتحقق سلسلة الحقوق للتعاقدية أو الإلتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى إستلام أو دفع نقد أو شراء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

٨ تطبيق قد تكون القدرة على ممارسة الحق للتعاقدي أو المتطلب لتحقيق الإلتزام التعاقدي مطلقة، أو قد تكون طارئة وفقاً على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لإستلام النقد من الكفيل، واللتزام تعاقدياً متمثلاً للكفيل بأن يدفع للمقرض، إذا تضرع المقرض في السداد. ويقوم الحق والإلتزام التعاقدي بسبب معاملة أو واقعة سابقة (افتراض الضمانة)، بالرغم من أن فترة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب الكفيل بالأداء بموجب اللتزام يعتبران حالة طارئة لعمل مستقبلي لتضرع المقرض في السداد. ويحقق الحق والإلتزام الطارئ تعريف الأصل والإلتزام المالي، بالرغم من أن مثل هذه الأصول والإلتزامات لا يعترف بها دائماً في البيانات المالية. ويمكن أن تكون بعض هذه الحقوق واللتزامات الطارئة عقوداً تأمين ضمن نطاق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

٩ تطبيق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧* عقود الإيجار، تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي محاسبياً كبيع بشروط مؤجلة. يعتبر عقد الإيجار أساساً حقاً للمؤجر لإستلام واللتزام على المستأجر لدفع سبل من الدفعات تمثّل جوهرية مزيج من دفعات مبلغ الأصل والفاتدة وفقاً لاتفاقية قرض. يحسب المؤجر استثماره في المبلغ المستحق وفقاً لعقد الإيجار بدلاً من المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه. من ناحية أخرى، يعتبر عقد الإيجار التشغيلي أساساً عقداً غير تام يلتزم بموجبه المؤجر بتوفير استعمال الأصل لقرارات مستقبلية في مقابل تعويض شبيه بالرسوم مقابل الخدمات. يستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه بدلاً من المبلغ المستحق في المستقبل بموجب عقد الإيجار. لذلك، يعتبر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية إما عقد الإيجار التشغيلي فلا يعتبر أداة مالية (فيما عدا الدفعات الفردية الممنوحة حالياً).

* في هذا التطبيق يتم تحديد المبالغ النقدية "بوحدة العملة" (أو ن).

١٠ تطبيق لا تعتبر الأصول المادية (مثل المخزون، الممتلكات والمصنّعات والمعدات)، الأصول المؤجرة والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) أصولاً مالية. وتعطى السيطرة على مثل هذه الأصول المالية والأصول غير الملموسة فرصة لتوليد تكافؤ نقدياً أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي لإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

١١ تطبيق لا تعتبر الأصول (مثل المصاريف المدفوعة مسبقاً) والتي تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية لها هي إستلام البضائع أو للخدمات بدلاً من حق إستلام نقد أو أصل مالي آخر أصولاً مالية. وعلى نحو مشابه، لا تعتبر البنود مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم الإلتزامات الضمان الإلتزامات مالية لأن تتفق الصلابة النقدي للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو توريد البضائع والخدمات بدلاً من الإلتزام التعااقدي بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

١٢ تطبيق لا تعتبر الإلتزامات أو الأصول غير التعااقدية (مثل ضرائب الدخل القائمة نتيجة لمتطلبات قانونية فرضتها الحكومات) إلتزامات أو أصولاً مالية. وتم التعامل مع محاسبة ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل". وبطريقة مشابهة، فإن الإلتزامات الإستدلالية، كما هي معروفة في معيار المحاسبة ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، لا تنشأ عن العقود ولا تعتبر إلتزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

١٣ تطبيق تشمل الأمثلة على أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المطروحة للتداول وبعض أنواع الأسهم الممتازة (راجع الفقرة "تطبيق ٢٥" ولفقرة "تطبيق ٢٦")، والضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح للمالك بالاشتراك في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير المطروحة للتداول في المنشأة المصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. يعتبر الإلتزام المنشأ بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية للخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية للمنشأة. ولكن، إذا تضمن مثل هذا العقد إلتزاماً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر، فإنها أيضاً تنشأ إلتزاماً للقيمة الحالية الخاصة بمبلغ الإستراد (راجع الفقرة "تطبيق ٢٧" (أ)). تشمل المنشأة المصدرة للأسهم العادية غير المطروحة للتداول إلتزاماً عندما تقوم بشكل رسمي بالتوزيع وتصبح ملزمة قانوناً لاتجاه حاملي الأسهم للقيام بذلك. وقد تكون هذه هي الحال بعد الإعلان عن توزيع أرباح الأسهم أو عندما تكون المنشأة تحت النصفية وتصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالإلتزامات قليلة للتوزيع على حاملي الأسهم.

١٤ تطبيق لا يعتبر خيار للشراء الذي تم شراؤه أو العقد المشابه المشتري من قبل المنشأة والذي يعطيها الحق بإعادة شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل توريد مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أصلاً مالياً للمنشأة. بدلاً من ذلك، يتم لقطاع أي تعويض مدفوع عن مثل هذا العقد من حقوق الملكية.

الأدوات المالية المشتقة

١٥ تطبيق تشمل الأدوات المالية الرئيسية (نعم مدينة، نعم دائنة وأدوات حقوق الملكية). ومشتقات الأدوات المالية (مثل الخيارات المالية، العقود المستقبلية والأجلة، تبادلات العملات وأسعار الفائدة وتبادلات أسعار العملة) تحقق الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وتبعاً لذلك، فإنها مشمولة في نطاق هذا المعيار.

١٦ تطبيق توجد الأدوات المالية المشتقة حقوقاً والتزامات ذات تأثير نقل واحدة أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة في الأدوات المالية الأساسية المتضمنة بين أطراف الأدوات. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة واحداً من الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون جيدة، أو إلتزاماً تعاقدياً بمبادلة الأصول أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون جيدة. ولكن، لا ينتج عنها عموماً نقل للآداء المالية الأساسية المتضمنة في بداية العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند استحقاق للعقد. ويتضمن بعض الأدوات كلا من الحق والإلتزام بالمبادلة. ولأنه يتم تحديد شروط المبادلة في بداية الأداة المشتقة، فإنه مع التغير في الأسعار في الأسواق المالية فإن هذه الشروط يمكن أن تصبح جيدة أو غير جيدة.

١٧ تطبيق إن خيار البيع أو الشراء لتبادل أداة مالية يعطي حامله الحق في الحصول على فوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع للتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وبالعكس فإن مصدر الخيار يتحمل إلتزاماً بالتنازل عن فوائد إقتصادية مستقبلية متوقعة أو يتحمل خسارة محتملة لفوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع للتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. أن الحق التعاقدي للمالك وإلتزام المصدر يستوفيان تعريف الأصل المالي والإلتزام المالي على الترتيب. إن الأداة المالية موضوع عقد الخيار قد تكون أي أصل مالي بما في ذلك أسهم ولتوات تحمل الفائدة. إن الخيار قد يتطلب من المصدر إصدار أداة دين بدلا من تحويل أصل مالي، إلا أن الأداة موضوع الخيار لا تزال تمثل أصل مالي للمالك إذا تمت ممارسة للخيار. إن حق حامل الخيار لتبادل الأصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون إيجابية وإلتزام المصدر لتبادل أصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون غير إيجابية يكونان منفصلين عن الأصول موضوع العقد التي سيتم تبادلها عند ممارسة الخيار. إن طبيعة حق للمالك وإلتزام المصدر لا يتأثران باحتمالية ممارسة الخيار. إن خيار شراء أو بيع أصل غير مالي (مثل سلعة) لا ينجم عنه أصل مالي أو إلتزام مالي لأنه لا يستوفي متطلبات التعريفات من ناحية إستلام أو تسليم أصول مالية أو تبادل أدوات مالية.

١٨ تطبيق مثال آخر على الأدوات المالية المشتقة هو عقد أجل سيتم تصديده في خلال ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعدا بتسليم ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً في مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ والطرف الآخر (البائع) يقدم وعدا بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً. خلال السنة أشهر يكون لكلا الطرفين حقاً تعاقدياً والتزاماً تعاقدياً لتبادل أدوات مالية. إذا ارتفعت القيمة السوقية للسندات الحكومية أعلى من ١,٠٠٠,٠٠٠ ستكون الظروف إيجابية للمشتري وغير إيجابية للبائع، إما إذا انخفض سعر السوق دون ١,٠٠٠,٠٠٠ سيكون للتأثير هو العكس. للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الناتج بموجب خيار الشراء المحتفظ به، كما أن عليه إلتزاماً تعاقدياً (إلتزام مالي) مشابه للحق الذي ينجم بموجب خيار البيع الذي تم إصداره، وكذلك فإن البائع حقاً تعاقدياً (أصل مالي) مشابه

* وهذا صحيح بالنسبة لمعظم وليس جميع المشتقات، على سبيل المثال يتم في بعض مبادلات سعر الفائدة بين العملات تبادل المبلغ الرئيسي في البداية (ويعد تبادله عند الإستحقاق).

للإلتزام الناتج وفقاً لخيار الشراء الذي تم إصداره. وكما هو الحال بالنسبة للخيارات فإن هذه الحقوق والإلتزامات التعاقدية تمثل أصولاً مالية والتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية موضوع العقد (السندات والنفذية التي سيتم تبادلها). إن الفرق الرئيسي بين العقد الأجل وعقد الخيار هو أن كلا الطرفين في العقد الأجل ملتزمان بالتنفيذ في الوقت المحدد، بينما يقع التنفيذ تحت عقد الخيار فقط عندما ومتى يقرر حامل الخيار ممارسة حقه.

١٩ تطبيق تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الحق أو الإلتزام بإجراء مبادلة مستقبلية، بما في ذلك سعر الفائدة وتبادل العملات، الحدود العليا لأسعار الفائدة وخيارات الحد الأعلى والحد الأدنى والتزامات القروض وتسهيلات إصدار السندات وكتب الاعتماد. ويمكن للنظر إلى تبادل سعر الفائدة على أنه تنوع لعقد آجل توافقه أطرافه على القيام بسلسلة من عمليات التبادل المستقبلية في المبالغ النقدية، ويتم حساب مبلغ ولحد بالرجوع إلى سعر الفائدة العائم، والآخر بالرجوع إلى سعر الفائدة الثابت. والعقود المستقبلية هي تنوعات أخرى من العقود الأجلة، وتختلف بشكل أساسي في أنه يتم توحيد العقود وتداولها عند المبادلة.

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية (الفقرة من ٨-١٠)

٢٠ تطبيق لا تحقق عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدى لأحد الأطراف بإستلام أصل غير مالي أو خدمات والإلتزام المقابل للطرف الآخر لا ينشأ حقاً حالياً أو إلتزاماً لأي من الطرفين بإستلام أو توريد أو مبادلة الأصل المالي. إن العقود التي تنص على السداد بتسليم أو إستلام أصول ملموسة فقط (مثلاً عقد خيار أو عقد آجل أو مستقبلية عن معدن الفضة) ليست أدوات مالية. كثير من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يكون موحداً في الشكل ومتداول في أسواق منظمة بنفس النمط كما في بعض الأدوات المالية المشتقة، فمثلاً قد تكون العقود المستقبلية للسلع جاهزة للشراء أو للبيع نقداً لأنها مسجلة للتداول في بورصة وقد تتداولها الأيدي عدة مرات. إلا أن الأطراف التي تبيع أو تشتري للعقد تقوم فعلياً بالتداول في السلعة موضوع العقد. القدرة على شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد والمسهولة التي يمكن فيها بيعها أو شراؤها واحتمال التفاوض على تسوية نقدية لإلتزام تسليم أو إستلام السلعة لا يغير الخاصية الأساسية للعقد بحيث ينجم عنه أداة مالية. وعلى الرغم من ذلك، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالبرصالي أو من خلال تبادل الأدوات المالية، أو التي يكون فيها في البند غير المالي قابل للتحويل إلى نقد بسهولة، تكون ضمن نطاق هذا المعيار كما لو أنها أدوات مالية (راجع الفقرة ٨).

٢١ تطبيق العقد الذي ينطوي على إستلام أو تسلم أصول ملموسة لا ينجم عنه أصل مالي لأحد الأطراف وإلتزام مالي لطرف آخر إلا إذا تم تأجيل الدفع المطلق به بعد التاريخ المقرر لتحويل الأصول للملموسة. هذا هو شأن شراء أو بيع البضائع بالأجل تجارياً.

٢٢ تطبيق بعض العقود تكون متصلة بالسلع ولكنها لا تنطوي على تسديد من خلال تسليم أو إستلام فعلي لسلعة. وتنص على القيام بالتسديد من خلال دفعات نقدية محددة وفقاً لمعاملة في العقد بدلاً من طريقة دفع مبلغ ثابتة. فمثلاً يمكن حساب المبلغ الأساسي لسدد بتطبيق سعر السوق المتبادل للنقد

في تاريخ استحقاق السد على كمية ثابتة من النفط. إن المبلغ الأساسي مربوط بفهرس سعر السلعة إلا أنها تتدد نقدا فقط، لذلك مثل هذا العقد يمثل أداة مالية.

٢٣ تطبيق يشمل تعريف الأداة المالية أيضا عقد ينجم عنه أصل أو التزام غير مالي إضافية إلى أصل أو التزام مالي. مثل هذه الأدوات تعطي عادة أحد الأطراف خيار لتبادل أصل مالي مقابل أصل غير مالي. مثلا السند المربوط بالنفط قد يعطي للمالك حقا لإستلام سول من دفعات فائدة دورية ومبلغا ثابتا من النقد عند الإستحقاق مع خيار تبادل المبلغ الأساسي مقابل كمية ثابتة من النفط. إن مدى الرغبة في ممارسة هذا الخيار ستختلف من وقت لآخر استنادا إلى القيمة العادلة للنفط نسبة لمعدل تبادل (سعر تبادل) للنقد مقابل النفط المتضمنة في السند، وإن نوايا حامل السند حول ممارسة الخيار لا تؤثر على جوهر الأصول المكونة. إن الأصل المالي للمالك (الحامل) والالتزام المالي للمصدر تحل من السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والالتزامات التي تم خلقها.

٢٤ تطبيق [تم إلغاؤها]

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من ١٥-٢٧)

لا يوجد التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
الفقرات من (١٧-٢٠)

٢٥ تطبيق من الممكن إصدار الأسهم الممتازة بحقوق مختلفة. عند تصنيف سهم ممتاز كإلتزام أو حقوق ملكية نقيم المنشأة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحند ما إذا كانت تحتوي على خصائص أساسية للإلتزام المالي. فمثلا السهم الممتاز الذي ينص على الإسترجاع في تاريخ معين أو حسب اختيار المالك (الحامل) يستوفي تعريف الإلتزام المالي إذا كان على المصدر إلتزاما بتحويل أصول مالية لحامل السهم. إن عدم قدرة المصدر على الوفاء بالإلتزام استرداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقبيا بذلك، سواء كان لنقص الأموال أو لقيود قانونية لا يلغي هذا الإلتزام. إن خيار المصدر لاسترجاع الأسهم لا يفي بتعريف الإلتزام المالي لأنه لا يوجد على المصدر إلتزام حالي لتحويل أصول مالية للمساهمين. إن إسترداد الأسهم خاضع بالكامل لاختيار المصدر. على أنه من الممكن أن يظهر الإلتزام عندما يمارس المصدر الخيار ويكون ذلك عادة بأخطار المساهمين بنية إسترداد الأسهم.

٢٦ تطبيق عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإن التصنيف الملائم يتم تحديده من خلال الحقوق الأخرى المرتبطة بها. عندما تكون توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم الممتازة، سواء

تركزية أو غير تركزية، خاضعة لاختيار المصدر فإن الأسهم تعتبر أدوات ملكية، ولا تتعامل هذه الفقرة مع الأدوات المركبة من وجهة نظر المالك.

(أ) توزيع للقيام بتوزيعات؛

(ب) ذية القيام بتوزيعات في المستقبل؛

(ج) التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمنشأة المُصدرة إذا لم يتم القيام بالتوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم على الأسهم العادية إذا كانت أرباح الأسهم غير مدفوعة على الأسهم الممتازة)؛

(د) قيمة احتياطات المنشأة المُصدرة؛

(هـ) توقع المنشأة المُصدرة لخسارة أو ربح لفترة معينة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة المنشأة المُصدرة على التأثير في قيمة ربحها أو خسارتها في الفترة.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

توضح الأمثلة التالية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة من الحقوق على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة: تطبيق ٢٧

(أ) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال إسئام المنشأة أو توريدها لعدد ثابت من أسهمها الخاصة بدون تعويض مستقبلي أو مبادلة عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، أداة حقوق ملكية. وتبعاً لذلك، فإن أي تعويض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد يضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أو يقتطع منها مباشرة. ومن الأمثلة على ذلك خيار الأسهم للصارة الذي يعطي الطرف المقابل الحق لشراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. من جانب آخر، إذا اقتضى العقد من المنشأة شراء (إسترداد) أسهمها الخاصة مقابل النقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو ثابت أو عند الطلب، فتتصرف المنشأة أيضاً بالتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. مثال آخر هو التزام المنشأة بموجب عقد أجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت.

(ب) إن التزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد يوجد التزاماً مالياً بالنسبة للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو أن عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو أن الإلتزام مشروط بممارسة للطرف المقابل لحق الإسترداد. ومن أمثلة الإلتزام المشروط، الخيار للصادر الذي يقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها الخاصة مقابل النقد إذا مارس للطرف المقابل الخيار.

(ج) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو توريده مبدئياً على التغيرات في سعر السوق للأصل بحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ومثال على ذلك، خيار صافي الأسهم التي تم تسويتها بالنقد.

(د) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في متغير أساسي (مثلاً، سعر السلع) أصلاً أو إنتراماً مالياً. ومن الأمثلة على ذلك، للخيار المكتوب لشراء الذهب والذي، إذا طُبق، يتم تسويته بصادقي في أدوات المنشأة الخاصة من خلال توريد المنشأة لأكثر عدد من هذه الأدوات تساوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً أو إنتراماً مالياً حتى لو أن المتغير الأساسي هو سعر أسهم المنشأة الخاصة بدلاً من الذهب. وعلى نحو مشابه، فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة الخاصة، ولكن الحقوق الملحقه بهذه الأسهم ستختلف بحيث أن قيمة التسوية تساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي، يعتبر أصلاً أو إنتراماً مالياً.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرة ٢٥)

٢٨ تقتضي الفقرة ٢٥ أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يحتاج إلى التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى يمكن أن ينتج عنه أن تكون الأداة إنتراماً مالياً) غير قليل للتطبيق، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن العقد الذي يقتضي التسوية بالنقد أو بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة فقط عند وقوع حدث نادر جداً، وغير طبيعي إلى حد كبير ومن غير المحتمل وقوعه، يعتبر أداة حقوق ملكية. وبصورة مشابهة، فإن التسوية بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة يمكن أن يتم إعالتها تعافياً في ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، ولكن إذا لم يكن لهذه الظروف احتمالية حقيقية بالحدوث، فإن التصنيف كحقوق ملكية يكون ملائماً.

المعاملة في البيانات المالية الموحدة

٢٩ في البيانات المالية الموحدة، تعرض المنشأة حقوق الأقلية - أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية ودخل شركاتها التابعة - وفقاً لمعيار المحاسبة ١ "عرض للبيانات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة". عند تصنيف أداة مالية (أو عنصر منها) في البيانات المالية الموحدة، تدرس المنشأة جميع الشروط والأحكام المتعلق عليها بين أعضاء المجموعة وبين ملكي الأداة لتحديد ما إذا كانت المجموعة ككل لديها إنتراماً بتوريد النقد أو أصل مالي آخر في ما يخص الأداة أو من أجل تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيفها كإنترام. عندما تصدر شركة تابعة في مجموعة أداة مالية وتوافق الشركة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مباشرة مع ملكي الأداة (مثل، الضميلة)، فقد لا يكون للمجموعة حرية التصرف بالتوزيعات أو الإمبرداد. بالرغم من أن الشركة التابعة يمكن أن تصنف الأداة بشكل ملائم بدون أن تضع في الاعتبار هذه الشروط الإضافية في بياناتها المالية الخاصة، ويؤخذ تأثير الإقتليات الأخرى بين أعضاء المجموعة وملكلي الأدوات بعين الاعتبار من أجل لتأكد من أن البيانات المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات المبرمة من قبل المجموعة ككل. وطالما أن هناك مثل هذا الإنترام أو مخصص التسوية، تصنف الأداة (أو عنصرها الخاضع للإنترام) على أنها إنترام مالي في البيانات المالية الموحدة.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨-٣٢)

٣٠ تطبيق ٢٨ فقط على مصدرين الأدوات المركبة. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المركبة من وجهة نظر ملكي هذه الأدوات. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المالية المركبة من منظور مالكيها. يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فصل المشتقات المتضمنة من منظور مالكي الأدوات المالية المركبة التي تتضمن خصائص للدين وحقوق الملكية.

٣١ تطبيق من الأشكال العامة للأدوات المالية المركبة ورقة دين تتطوي على خيار تحويل مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر. بدون أي صفة مميزة للمشتقات المالية. تتطلب الفقرة ٢٨ من المعيار من مصدرين مثل هذه الأداة المالية أن يقوموا بعرض جزء الإلتزامات وجزء حقوق الملكية بشكل منفصل في الميزانية العمومية منذ الاعتراف المبني كما يلي.

(أ) إن الإلتزام المصدر بالقيام بفعالات مجدولة من الفائدة والأصل يمثل الإلتزام مالياً ينبغي طالما أن الأداة لم تحول. عند البداية تكون القيمة العادلة لجزء الإلتزام هي القيمة الحالية لميل التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقباً مضمومة بمعدل فائدة مطبق في السوق في ذلك الوقت على أدوات لها وضع ائتمان مماثل وتوفر جوهرياً نفس التدفقات النقدية بنفس الشروط ولكن دون خيار للتحويل.

(ب) أما أداة حق الملكية فهي خيار تحويل الإلتزام إلى حقوق ملكية للمصدر. للقيمة العادلة للخيار تشمل قيمتها الزمنية والجوهرية، إن وجدت. هذا الخيار يمتلك القيمة عند الاعتراف الأولي تماماً عندما يكون خارج نطاق النفوذ.

٣٢ تطبيق عند تحول الأداة القابلة للتحويل عند الإستحقاق، تلغي المنشأة الاعتراف بعنصر الإلتزام وتعترف به على أنه حقوق ملكية. ويبقى عنصر حقوق الملكية الأصلي على أنه حقوق ملكية (بالرغم من أنه يمكن أن يُنقل من مستوى بند سطر ما في حقوق الملكية إلى بند سطر آخر). ولا توجد خسارة أو ربح عند التحول في تاريخ الإستحقاق.

٣٣ تطبيق عندما تطفئ المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل تاريخ الإستحقاق من خلال إسترداد مبكر أو إعادة شراء لا تتخير فيه ميزات التحول الأصلي، تخصص المنشأة للتعويض المدفوع وأي تكاليف معاملة لإعادة الشراء أو الإسترداد إلى الإلتزام وتخلص ملكية الأدوات الخاصة بالأداة في تاريخ المعاملة. وتكون الطريقة المستخدمة في تخصيص التعويضات المدفوعة وتكاليف المعاملة للعناصر المنفصلة متوافقة مع تلك المستخدمة لتخصيص الأصلي للعناصر المنفصلة للعوائد المستلمة من قبل المنشأة وقت إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقاً للفقرات من ٢٨-٣٢.

٣٤ تطبيق في حال تم تخصيص التعويض، تعامل أي خسارة أو ربح وفقاً لمبادئ المحاسبة المطبقة على العنصر المرتبطة على النحو التالي:

- (أ) يتم الاعتراف بمبلغ الربح أو الخسارة المرتبطة بعنصر الإلتزام في الربح أو الخسارة؛ و
- (ب) يتم الاعتراف بمبلغ التعويض المرتبط بعنصر الإلتزام في حقوق الملكية.

٣٥ تطبيق يمكن أن تعدل المنشأة شروط الأداة القابلة للتحويل لحث التحول المبكر، على سبيل المثال من خلال تقديم نسب تحول إيجابية أو دفع تعويضات إضافية أخرى في حال التحول قبل التاريخ المحدد. يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة للتبويض الذي يستلمه المالك عند تحول الأداة بتاريخ تعديل الشروط، بموجب الشروط المنقحة وبين القيمة العادلة للتبويض الذي كان يمكن أن يستلمها المالك بموجب الشروط الأصلية كخسارة في الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣ و ٣٤)

٣٦ تطبيق لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصول مالية بصرف النظر عن سبب إعادة شرفها. تقتضي لفظة ٣٣ من المنشأة التي تعيد شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بأن تقطع أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية. وعلى كل، عندما تحتفظ المنشأة بحقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين، مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن العميل، فإن هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن هذه البنود المحتفظ بها لا تدرج في الميزانية العمومية للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح (الفقرات ٣٥ - ٤١)

٣٧ تطبيق يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٥ على الأداة المالية المركبة. لنفترض أن الأسهم الممتازة غير المتركة قابلة للإسترداد مقابل النقد بشكل إلزامي خلال ٥ سنوات، ولكن أرباح الأسهم تلك تسمح للدفع باختيار للمنشأة قبل تاريخ الإسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، ويكون عنصر الإلتزام هو القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. يتم الاعتراف بعدم تطبيق الخصم على هذا العنصر في الخسارة أو الربح ويصنف كمصرف فائدة. وأي أرباح أسهم مدفوعة ترتبط بعنصر حقوق الملكية، وبالتالي، يتم الاعتراف بها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. ويمكن أن تطبق معاملة مشابهة لو لم يكن الإسترداد إلزامياً ولكن حسب اختيار المالك، أو إذا كان تحول الأسهم إلى عدد متغير من الأسهم العادية إلزامياً ومصوباً ليساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متبناً على التخيرات في المتغير الأساسي (مثل الملح). ولكن، إذا تم إضافة أرباح الأسهم غير المدفوعة إلى مبلغ الإسترداد، تعتبر الأداة بأكملها إلتزاماً. وفي مثل هذه الحالة، تصنف أي أرباح للأسهم كمصرف فائدة.

مقاصة الأصول المالية والإلتزامات المالية

(الفقرات ٤٢ - ٥٠)

٣٨ تطبيق لمعادلة الأصل المالي والإلتزام المالي، يجب أن تملك المنشأة حقاً قانونياً قابلاً للتطبيق حالياً للتخلص مع المبالغ المعترف بها. ويمكن أن يكون المنشأة حق مشروط لمقاصة المبالغ المعترف بها، مثل اتفاقية تثبيت الأسعار الرئيسية أو في بعض الأشكال اللذين بدون حق الرجوع، ولكن مثل هذه الحقوق مطبقة فقط عند وقوع بعض الأحداث المستقبلية، وعادة ما تكون تعثر الطرف المقابل في السداد. وبالتالي، فإن مثل هذا الترتيب لا يحقق شروط المعادلة.

٣٩ تطبيق لا يوفر المعيار معالجة خاصة لما يسمى بـ "الأدوات المركبة" (Synthetic Instructions) والتي هي عبارة عن تجميع لأدوات مالية منفصلة تم شراؤها والاحتفاظ بها لمحاكاة خصائص أداة أخرى. فمثلاً عند تجميع دين طويل الأجل ذا معدل فائدة عائم مع عقد بتبادل أسعار فائدة يتضمن إستلام دفعات عائمة والقيام بدفعات ثابتة فله يتم لصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة

ثابت. إن كل جزء منفصل من "الأداة المركبة" يمثل حقا أو التزاما تعاقبيا له شروطه وأحكامه الخاصة ويمكن تحويل أو سداد كل منها بصورة منفصلة. إن كل جزء مكون معرض لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأجزاء الأخرى. نتيجة لذلك عندما يكون أحد مكونات الأداة المركبة أصلا ويكون آخر التزام فإنه لا يتم إجراء مقاصة بينهما وعرضهما في الميزانية العمومية للمشروع على أساس صافي، إلا إذا تم استيفاء شروط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار. وكثيرا ما لا تكون الحالة كذلك. يتم توفير الإفصاحات عن الشروط والأحكام الهامة لكل أداة مالية تمثل جزءا مكونا من "الأداة المركبة" بغض النظر عن وجود "الأداة المركبة" رغم أن المشروع قد يشير إضافة لذلك إلى طبيعة للعلاقة بين الأجزاء المكونة (انظر الفقرة ٥١ من المعيار).

الإفصاح

الأصول المالية والالتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال
الربح أو الخسارة (الفقرة ٩٤ (و))

تطبيق ٤٠ [تم إلغاؤها]

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ "الأصول المالية: الإفصاح والعرض" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. يظهر الرأي المعارض للسيد ليسنزينج بعد أساس الاستنتاج.

المسير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيرارد	
جيمس جي ليسنزينج	
ولرن ماكريجور	
بالتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيويفري وينينجتون	
ناتسومي يامادا	

المحتويات

الفقرات

إستهناجات ١-٤٩	أساس الإستهناجات حول
إستهناجات ٤	معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"
إستهناجات ٤	التعاريف
إستهناجات ٥-٣٣	الأصول المالية الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية
إستهناجات ٥-٦	العرض
إستهناجات ٧-٢١	الإلتزامات وحقوق الملكية
إستهناجات ٧-٨	لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
إستهناجات ٧-٨	الأدوات المطروحة للتداول
إستهناجات ٩	الإلتزامات الضمنية
إستهناجات ١٠-١٥	للتسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة
إستهناجات ١٦-١٩	أحكام التسوية للطرائق
إستهناجات ٢٠	خيارات التسوية
إستهناجات ٢١	الطرق للمدرسة البديلة
إستهناجات ٢٢-٣١	الأدوات المالية المركبة
إستهناجات ٣٢	أسهم الخزينة
إستهناجات ٣٣	الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكسب
إستهناجات ٤٩	ملخص للتغيرات لمسودة العرض
	الأراء المعارضة

أساس الاستنتاجات حول

معار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٢، لكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في للتوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولية ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" في عام ٢٠٠٣.* وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ في يوليو من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس كجزء من جدول أعماله الأولي للمشاريع الفنية، أنه سيقيم بتنفيذ مشروع لتطوير عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس". وكانت أهداف مشروع التطويرات لتقليل من التعقيد في المعايير من خلال التوضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل للتطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي يونيو من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر فقراته في مسودة عرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس" مع آخر موعد لتقديم للملاحظات في ١٤ أكتوبر من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٧٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي وضعه معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن أساس الاستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

التعريفات (الفقرات ١١ - ١٤ وتطبيق ٣-تطبيق ٢٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية

(الفقرات ١١ وتطبيق ٣-تطبيق ١٤)

إستنتاج ٤ تعالج النسخة المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لتصنيف كأصول مالية أو الإلتزامات المالية أو كأدوات حقوق الملكية الخاصة بالأدوات المالية للنظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وكما هو مفصل بشكل موسع في الفقرات "إستنتاج ٦" - "إستنتاج ١٥"، قرر المجلس إلغاء تصنيف حقوق الملكية لمثل هذه العقود عندما تكون (أ) تتضمن لزاماً بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة أصول أو الإلتزامات مالية بموجب شروط من المرجح أن لا تكون في صالح المنشأة، (ب) في حالة غير المشتقات، لا تكون لاستلام أو توريد عدد ثابت من الأسهم، (ج) في حالة المشتقات، لا تكون لمبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وقرر المجلس أيضاً إلغاء تصنيف حقوق الملكية للعقود التي تكون مشتقات على مشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وبالتوافق مع هذا القرار، قرر المجلس كذلك تعديل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي وأدوات حقوق الملكية في معيار

* في أغسطس ٢٠٠٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير موقع جميع الإصلاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، والفقرات المتعلقة بالإصلاحات التي نشرت في الأصل في أساس الإستنتاج هذا، وتم تغيير موقعها إلى أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

المحاسبة الدولي ٣٢ ليجهلها متسقة مع الإرشاد حول العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة النواحي الأخرى للتعريفات كجزء من هذا المشروع لتتقيد معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فعلى سبيل المثال التغييرات الأخرى للتعريفات المقترحة من قبل مجموعة العمل المشترك في مسودة معيارها^{١٣} الأدوات المالية والبنود المشابهة المنشورة من قبل الهيئة التي سبقت المجلس، لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢.

العرض (الفقرات ١٥-٥٠ وتطبيق ٢٥- تطبيق ٣٩)

الإلتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧ وتطبيق ٢٥ - تطبيق ٢٩)

إستنتاج ٥ يعالج معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما إذا كانت للعقد المشتقة وغير المشتقة المصنفة بالنظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هي أصول أو للإلتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية. وتعمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي مع نواحي هذا الإصدار بالتدريج ولم تكن كافية للتعامل مع المعاملات المختلفة (مثل للعقد التي يتم تسويتها بصافي الأسهم والعقد بخيارات التسوية) بموجب هذا المعيار واضحة. واستنتج المجلس أنه بحاجة إلى توضيح المعاملة المحاسبية لمثل هذه المعاملات.

إستنتاج ٦ ويمكن تلخيص الطريقة التي وافق عليها المجلس كما يلي:

يعتبر عقد حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أداة حقوق ملكية إذا كان، فقط إذا كان:

(أ) لا يتضمن الإلتزام تعاقدياً لنقل النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون في صالح المنشأة؛ و

(ب) يمكن أن تتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فإنها تكون، إما (١) غير مشتقة ولا تتضمن الإلتزام تعاقدياً على المنشأة بتوريد عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو (٢) مشتقة تتم تسويتها من خلال مبادلة للمنشأة لمبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها.

لا يوجد التزام تعاقدي بتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى

(الفقرات ١٧-٢٠ وتطبيق ٢٥- تطبيق ٢٦)

الأدوات المطروحة للتداول (الفقرة ١٨ (ب))

إستنتاج ٧ قرر المجلس أن الأداة المالية التي تحظى المالك الحق بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر تعتبر للإلتزامات المالية على المنشأة. وتصدر مثل هذه الأدوات بشكل عام من قبل صناديق الإستثمار المشترك ووحدات انتمائية والتعاونيات والمنشآت المعاملة، وعادة ما يكون مبلغ الإسترداد مساوياً للأسهم التأسيسية في صافي أصول المنشأة. وبالرغم من الشكل القانوني لمثل هذه الأدوات يشتمل عادة على حق بالحصص المتبقية في أصول المنشأة المتاحة لمالكي مثل هذه الأدوات، فإن إدراج خيار المالك بأن يقوم بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل

مالي آخر يعني أن الأداة تحقق تعريف الإلتزام المالي. ويكون التصنيف كإلتزام مالي بغض النظر عن اعتبارات مثل عندما يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد إذا ما كان المبلغ مستحق الدفع أو القبض عند ممارسة الحق وما إذا كان للأداة المطروحة للتداول تاريخ استحقاق ثابت.

استنتاج ٨ ولاحظ المجلس أن تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها إلتزام مالي لا يلغي استخدام العبارات الوصفية مثل "صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" والتغير في صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" على وجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإنتمائية) أو التي يعتبر رأس مالها المساهم إلتزاماً مالياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (مثل بعض التعاونيات). ووفقاً للمجلس أيضاً على توفير أمثلة على للكيفية التي ينبغي على المنشآت أن تعرض فيها بيانات الدخل والميزانية العمومية الخاصة بها (راجع الأمثلة التوضيحية ٧ و٨).

الإلتزامات الضمنية (الفقرة ٢٠)

استنتاج ٩ لم يناقش المجلس ما إذا كان يمكن تحديد الإلتزام ضمناً وليس صراحة لأن هذا لا يندرج في نطاق مشروع التصنيفات. وسيدرس الموضوع من قبل المجلس في مشروعه حول الإيرادات والإلتزامات وحقوق الملكية. ونتيجة لذلك، أبقى المجلس على الفكرة الموجودة وهي أن الأداة يمكن أن تنشأ إلتزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها ولحكامها (راجع الفقرة ٢٠). ولكن، قرر أن المثال عن الأسهم الممتازة ذات أرباح الأسهم المتزايدة تعاقدياً والتي، في المستقبل المنظور، يتم جدولتها لترفع أرباح الأسهم عالياً جداً بحيث تصبح المنشأة ملزمة اقتصادياً باسترداد الأداة، لم يكن واضحاً بما فيه الكفاية. ولذلك، تم إلغاء المثال واستبدله بأمثلة أخرى أكثر وضوحاً وتعامل مع الأوضاع التي أثبتت صعوبة واضحة لممارستها.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١ - ٢٤ وتطبيق ٢٧)

استنتاج ١٠ يتضمن الأسلوب المتبع في معيار المحاسبة الدولي المنقح ٣٢ استنتاجين رئيسيين:

- (أ) عندما يكون لدى المنشأة إلتزام بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد (كما بموجب عقد أجل لشراء أسهمها الخاصة)، يكون هناك إلتزام مالي بالمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه.
- (ب) عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق ملكيتها الخاصة كعملة في عقد ما لاستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تماوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متغيراً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثلاً سعر السلعة)، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً. وبمعنى آخر، عندما يتم تسوية العقد بعدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، أو من خلال مبدلة للمنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية ولكنه يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

عندما تكون المنشأة ملزمة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد، فإن هناك إلتزاماً مالياً للمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه

استنتاج ١١ ينشأ إلتزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة بتاريخ استحقاق للأسهم الخاضعة للعقد. ولذلك، وبمقدار الإلتزام، فإن تلك الأسهم تتوقف عن كونها أدوات حقوق ملكية عندما تتحمل المنشأة الإلتزام. وتتوقف هذه المعاملة بموجب معيار المحاسبة ٣٢ مع معاملة الأسهم التي توفر استرداداً إلزامياً

من قبل المنشأة. وبدون متطلب بالإعتراف بالتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ استرداد الأسهم، فإن المنشآت ذات الالتزامات المتطلبة بتوريد النقد مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها يمكن أن تضع معلومات مختلفة في بياناتها المالية اعتماداً على إذا ما كان شرط الاسترداد متضمناً في أداة حقوق الملكية أو أنه عقد مشتق مستقل.

إستنتاج ١٢ اقترح بعض المجابون على مسودة العرض أنه عندما تكتب المنشأة خياراً سينتج عنه، إذا تم ممارسته، دفع المنشأة للنقد مقابل استلام أسهمها الخاصة، فيكون من الخطأ معاملة المبلغ الكامل لسعر الممارسة على أنه التزام مالي لأن الالتزام مشروط بأن يتم ممارسة الخيار. ورفض المجلس هذا الاقتراح لأن المنشأة ملزمة بدفع مبلغ الاسترداد الكامل ولا تستطيع تجنب التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر مقابل مبلغ الاسترداد الكامل إلا إذا قرر للطرف المقابل عدم ممارسة حقه في الاسترداد أو وقوع أو عدم وقوع أحداث أو ظروف مستقبلية معينة خارجة عن سيطرة المنشأة. ولاحظ المجلس أيضاً أن التغير يتطلب إعادة دراسة للأحكام الأخرى لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تقتضي معاملة الالتزامات المشروطة بأحداث أو خيارات خارجة عن سيطرة المنشأة على أنها التزام. وتتضمن على سبيل المثال، (أ) معاملة الأدوات المالية ذات مخصصات التسوية الطارئة كالتزامات مالية للمبلغ الكامل للالتزام المشروط، (ب) معاملة الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد بناءً على خيار المالك كالتزامات مالية للمبلغ الكامل للالتزام المشروط، و (ج) معاملة الأدوات المالية (الأدوات المطروحة للتداول) التي تعطي المالك الحق بإعادة الأداة إلى المنشأة المصدرة مقابل النقد أو أصل مالي آخر، والتي يتحدد مبلغها بالإشارة إلى المؤشر، والذي يكون له بالتالي إمكانية الإرتفاع والانخفاض، على أنها التزامات مالية للمبلغ الكامل للالتزام المشروط.

عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كعملة في عقد لتسليم أو توريد عدد متغير من الأسهم، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً

إستنتاج ١٣ وفق المجلس على أنه من غير الملائم محاسبة العقد على أنه أداة حقوق ملكية عندما تستخدم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كعملة في عقد لاستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متغيراً على التغيرات في متغير أساسي (مثل عقد مشتق على الذهب يتم تسويته بصافي الأسهم أو التزام بتوريد أكبر عدد ممكن من الأسهم تساوي بالقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة). ويمثل مثل هذا العقد حقاً أو التزاماً بمبلغ محدد بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة. ولا يعتبر العقد بدفع أو استلام مبلغ محدد (بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة) أداة حقوق ملكية. وبالمسبة لمثل هذا العقد، فإن المنشأة لا تعرف، قبل تسوية المعاملة، للكمية التي ستسلمها أو توردتها من أسهمها الخاصة (أو كمية النقد) وقد لا تعرف المنشأة حتى إذا ما كانت ستسلم أو تورد أسهمها الخاصة.

إستنتاج ١٤ بالإضافة لذلك، أشار المجلس إلى أن إلغاء معاملة حقوق الملكية لمثل هذا العقد يحد من الحوافز لإبرام معاملات من المحتمل أن تكون جيدة أو غير جيدة للحصول على معاملة حقوق الملكية. فطى سبيل المثال، يعتقد المجلس أنه لا ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على معاملة حقوق الملكية لمعاملة ببساطة من خلال ضم بند تسوية الأسهم عندما يكون العقد بقيمة محددة، بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة.

إستنتاج ١٥ رفض المجلس الإقتراح بأنه يجب أن يكون العقد الذي تم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة أداة حقوق ملكية لأنه لم ينشأ تغيير في الأصول أو الإلتزامات، وبالتالي ليس هناك خسارة أو ربح عند تسوية العقد. وأشار المجلس إلى أن أي خسارة أو ربح تنشأ قبل تسوية المعاملة، وليس عندما يتم تسويتها.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرات ٢٥ وتطبيق ٢٨)

إستنتاج ١٦ يتضمن المعيار المنقح الإستنتاج السابق في التفسير الخامس تصنيف الأدوات المالية - مخصصات التسوية الطارئة الذي يعتبر الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة، أو على نتائج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة والمالك (أي مخصصات للتسوية الطارئة) للترام مالياً.

إستنتاج ١٧ لا تتضمن التعديلات الإستهاء المنصوص عليه سابقاً في الفقرة ٦ من التفسير ٥ للظروف التي تكون فيها احتمالية أن يُطلب من المنشأة للتسوية بالعقد أو بأصل مالي آخر بعيدة في الوقت الذي تصدر فيه الأداة المالية، وتوصل المجلس إلى أن تصنيف الإلتزام بتوريد العقد أو أصل مالي آخر أو للترام مالي آخر فقط عندما تكون للتسوية بالعقد مناسبة، لا يتوافق مع تعريفات الإلتزامات المالية ولدت حقوق الملكية. فبذلك التزم تعاقدي بنقل المنافع الاقتصادية كنتيجة لأحداث سابقة لأن المنشأة غير قادرة على تجنب للتسوية بالعقد أو أصل مالي آخر إلا عند وقوع أو عدم وقوع حدث في المستقبل.

إستنتاج ١٨ على أي حال، وتوصل المجلس أيضاً إلى أن مخصصات للتسوية الطارئة التي يمكن أن تطبق فقط في حالة تصفية المنشأة لا ينبغي أن تؤثر على تصنيف الأداة لأن ذلك لا يتوافق مع الفراض للمنشأة المستمر. إن مخصص للتسوية الطارئة الذي يوفر الدفع بالعقد أو بأصل مالي آخر فقط عند تصفية المنشأة مشابه لأداة حقوق الملكية ذات الأولوية في التصفية ولذلك، ينبغي تجاهلها عند تصنيف الأداة.

إستنتاج ١٩ بالإضافة لذلك، قرر المجلس أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يقتضي التسوية بالعقد أو عدد متغير من أسهمها الخاصة غير قابل للتطبيق، فينبغي تجاهله لأغراض تصنيف الأداة. ووافق المجلس أيضاً على توفير إرشادات لما تعنيه كلمة "قابل للتطبيق" في هذا السياق (راجع الفقرة تطبيق ٢٨).

خيارات التسوية (الفقرات ٢٦ و٢٧)

إستنتاج ٢٠ يقتضي المعيار المنقح أنه إذا كان لدى أحد أطراف العقد خيار أو أكثر لكيفية تسويته (مثل صفائي العقد أو بمبادلة الأسهم مقابل النقد)، فيعتبر العقد أصلاً أو للترام مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية مبنية عليها تصنيف لحقوق الملكية. وتوصل المجلس إلى أنه لا ينبغي أن تكون للمنشآت قدرة على الانكشاف على متطلبات محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية بمجرد تضمين خيار تسوية للعقد من خلال مبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ ثابت. وقد اقترح المجلس في مسودة العرض أن الممارسة السابقة ودوايا الإدارة ينبغي وضعها بعين الاعتبار أثناء تحديد تصنيف مثل هذه الأدوات. ولكن، أشار المجاويون على مسودة العرض إلى أنه قد يكون من الصعب تطبيق مثل هذه المتطلبات لأن بعض المنشآت ليس لديها أي ماضي بمعاملات مشابهة و

أن تقييم وجود ممارسة محددة وماهية نية الإدارة من الممكن أن تكون غير موضوعية. ووفق المجلس على هذا الملاحظات وتوصل بالتالي إلى أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة لا ينبغي أن تكون عوامل محددة.

الطرق المدروسة البديلة

إستنتاج ٢١ في ختام تنقيحات معيار المحاسبة للدولي ٣٢، درس المجلس، ولكنه لم يقر، عدداً من الطرق البديلة:

(أ) لتصنيف أي عقد تتم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأنها لا تتعامل بكفاءة مع المعاملات التي تستخدم فيها المنشأة أسهمها الخاصة كعملة، مثلاً عندما يكون لدى المنشأة التزام بنفع مبلغ ثابت أو قابل للتحديد تتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة.

(ب) لتصنيف العقد على أنه أداة حقوق ملكية فقط إذا كان (١) سيتم تسوية العقد في أسهم المنشأة الخاصة، و(٢) كانت للتغيرات في القيمة العادلة للعقد تحرك بنفس باتجاه التغيرات في القيمة العادلة للأسهم من منظور الطرف المقابل. وبموجب هذه الطريقة، فإن للعقد الذي سيتم تسويتها في أسهم المنشأة الخاصة ستعتبر أصولاً مالية أو التزامات مالية إذا، من منظور الطرف المقابل، تحركت قيمتها بشكل معاكس لمعر أسهم المنشأة الخاصة. وكمثال على ذلك، للترام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مجدداً. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً إلى أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات، بالمقارنة مع الإطّار ومعيار المحاسبة للدولي ٣٢ القائمين، اللذين لم يتعرضا لأية ملاحظات.

(ج) لتصنيف أي عقد سيتم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة إلا إذا تغيرت قيمته استجابة لأمر غير سعر أسهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة تجنباً لمبدأ أن العقود غير المشتقة التي تتم تسويتها بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة ينبغي أن تعامل على أنها أصول أو التزامات مالية.

(د) لحصر التصنيف كأدوات حقوق ملكية في الأسهم العادية المعلقة، وتصنيف جميع العقود التي تتضمن استلاماً أو توريداً مستقبلياً لأسهم المنشأة الخاصة على أنها أصول أو التزامات مالية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات بالمقارنة مع معيار المحاسبة للدولي الموجود ٣٢ الذي لم يتعرض لأي ملاحظات.

الأدوات المالية المركبة

(الفقرات من ٢٨-٣٢ وتطبيق ٣٠ - تطبيق ٣٥)

يستنتاج ٢٢ يقتضي المعيار العرض المنفصل في الميزانية العمومية للمنشأة لعناصر حقوق الملكية والإلتزام للأداة المالية الواحدة. وهي مسألة شكل أكثر منها مسألة جوهر حيث أن كلا الإلتزامات وحصول حقوق الملكية قد تم إيجادها من خلال أداة مالية ولحدة بدلاً من أدلتين منفصلتين أو أكثر. ويعتقد المجلس أن الوضع المالي للمنشأة يتمثل بشكل أكثر صدقاً من خلال العرض المنفصل للإلتزام وعناصر حقوق الملكية المشمولة في أداة واحدة.

تخصيص المبلغ المسجل الأولي للإلتزام وعناصر حقوق الملكية (الفقرات ٣١ و ٣٢، وتطبيق ٣٦ - تطبيق ٣٨، والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

يستنتاج ٢٣ لم تنص للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على طريقة معينة لتحديد المبلغ المسجل الأولي لأداة مالية مركبة إلى الإلتزام وعناصر حقوق الملكية للمنصلين الخاصين بها. وبدلاً من ذلك، فقد اقترحت طرقاً يمكن أن يتم دراستها مثل:

(أ) تحديد القيمة المتبقية للعنصر الأكل سهولة في القياس (غالباً ما يكون عنصر حقوق الملكية) بعد لقطع المبلغ المحدد بشكل منفصل للعنصر الأسهل تحديداً من الأداة ككل (طريقة "مع وبدون")؛ و

(ب) قياس عناصر الإلتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل وبمقدار ما هو ضروري، تعديل تلك المبالغ بشكل تناسبي بحيث يكون مجموع للعناصر مسؤولاً لمبلغ الأداة ككل (طريقة "القيمة العادلة النسبية").

يستنتاج ٢٤ كان هذا الاختيار مبرراً على أساس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لم يتعامل مع قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية.

يستنتاج ٢٥ من ناحية أخرى، منذ إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتضمن متطلبات لقياس الأصول والإلتزامات المالية. ولذلك، فإن وجهة النظر بأنه لا ينبغي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يحدد طريقة معينة لفصل الأدوات المالية المركبة بسبب غياب متطلبات قياس الأدوات المالية لم تعد فاعلة. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٣، أن يتم قياس الإلتزام المالي عند الاعتراف الأولي بقيمته العادلة. ولذلك، فإن طريقة القيمة العادلة النسبية قد تؤدي إلى قياس أولي لعنصر الإلتزام لا يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يستنتاج ٢٦ بعد الاعتراف الأولي، يتم قياس الإلتزام المالي الذي تم تصنيفه كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويتم قياس أي للزامات مالية أخرى بالتكلفة المطفأة. إذا تم تصنيف عنصر الإلتزام في أداة مالية مركبة كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيمكن للمنشأة الاعتراف بربح أو خسارة مباشرين بعد الاعتراف الأولي إذا طبقت طريقة القيمة العادلة للنسبية. وهذا يخالف معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣١، التي تنص على أنه لا ينشأ أي ربح أو خسارة من الاعتراف بعناصر الأداة بشكل منفصل.

إستنتاج ٢٧ بموجب الإطار، ومعياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩، تعرّف أداء حقوق الملكية على أنها أي عقد يدعم الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع التزاماتها. وتضيف الفقرة ٦٧ من الإطار إلى ذلك حيث تنص على أن المبلغ الذي يتم به الإعراف بحقوق الملكية في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات.

إستنتاج ٢٨ توصل المجلس إلى أنه ينبغي إلغاء البديل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام في الأداة المالية المركبة عند الإعراف الأولي كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية أو على أسس طريقة القيمة للعلة النسبية. وبدلاً من ذلك، ينبغي قياس عنصر الإلتزام أولاً (بما في ذلك قيمة أي ميزات لمشتق غير حقوق ملكية، مثل ميزة الشراء المتضمنة)، والمبلغ المتبقي المحدد لعنصر حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٩ إن الهدف من هذا التحديل هو جعل المتطلبات حول فصل المنشأة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية للأداة المالية الواحدة متوافقة مع المتطلبات حول لقياس الأولي للإلتزام المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والإطار لأداة حقوق الملكية كحصة متبقية.

إستنتاج ٣٠ وتلغي هذه الطريقة للحجة لتقدير المدخلات في، وتطبيق، نماذج خيار تسعير معقدة لقياس عنصر حقوق الملكية لبعض الأدوات المالية المركبة. وأشار المجلس أيضاً إلى أن غياب الطريقة المنصوص عليها أدى إلى نقص في القدرة على المقارنة بين المنشآت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وله لذلك كان من المبحذ تحديد طريقة واحدة.

إستنتاج ٣١ وأشار المجلس أن متطلب استخدام طريقة "مع أو بدون"، والتي بموجبها يتم تحديد عنصر الإلتزام أولاً، تتوافق مع اقتراحات مجموعة العمل المشترك لوضع المعيار في مسودة المعيار وأسس الإستنتاجات في "الأدوات المالية والبنود المشابهة" لخاصين بها، المنشورين من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في كانون الأول/ديسمبر من عام ٢٠٠٠ (راجع مسودة المعيار، الفقرات ٧٤ و ٧٥ وملحق التطبيق، الفقرة ٣١٨).

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣، ٣٤ والتطبيق ٣٦)

إستنتاج ٣٢ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٦ *رأس المال المساهم - أدوات حقوق الملكية* التي تم أعادة نشرها *(سهم الخزينة)*. يمثل شراء المنشأة وإعادة بيعها لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقلاً بين أولئك المالكين لأدوات حقوق الملكية الذين تتنازلوا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستثمرين في الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أكثر من كونه يمثل خسارة أو ربها للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (الفقرات من ٣٥ - ٤١ والتطبيق ٣٧)

تكاليف معاملة حقوق الملكية (الفقرات ٣٥ و ٣٧ - ٣٩)

إستنتاج ٣٣ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٧ *"حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق الملكية"*. تحاسب تكاليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري في إكمال معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من المعاملة التي يرتبطون بها. إن ربط معاملة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة يعكس إجمالي تكلفة المعاملة في حقوق الملكية.

ملخص التغييرات لمسودة العرض

إستنتاج ٤٩ للتغييرات الرئيسية من اقتراحات مسودة العرض هي كما يلي:

(أ) اقترحت مسودة العرض أن تعرف الالتزام المالي على أنه التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى أو مبالغة أدوات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون إيجابية. وتم توسيع التعريف في المعيار ليشمل بعض العقود التي سوف أو يمكن أن تتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. إن تعريف المعيار للأصل المالي قد تم توسيعه بطريقة مشابهة.

(ب) اقترحت مسودة العرض أن تعتبر الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر التزاماً مالياً. واحتفظ المعيار بهذا الإستنتاج، ولكنه قام بتوفير إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية لتساعد المنشآت، التي نتيجة لهذه المتطلب، إما لا تملك حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو التي لا يعتبر رأس مالها للمساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ج) احتفظ المعيار بالاقتراح ولوضح في مسودة العرض بأن شروط وأحكام الأداة المالية يمكن أن تشكل التزاماً بشكل غير مباشر.

(د) اقترحت مسودة العرض أن يتم تضمين الإستنتاج السابق في التفسير ٥ تصنيف الأدوات المالية - مخصصات التسوية الطارئة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وهو أن الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة أو على نتائج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كلا المنشأة المصدرة والمالك للالتزام المالي تعتبر التزاماً مالياً. ويوضح المعيار هذا الإستنتاج من خلال طلب تجاهل مخصصات التسوية الطارئة التي تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة أو تكون غير قابلة للتطبيق.

(هـ) اقترحت مسودة العرض بأن العهد المشتق الذي يشتمل على خيار إكيفية تسويته يحقق تعريف أداة حقوق الملكية إذا كان لدى المنشأة كل ما يلي: (١) حق غير مشروط وقدرة على تسوية إجمالي العهد، (٢) ممارسة قائمة لمثل هذه التسوية، و (٣) لنية لتسوية إجمالي العهد. لم يتم ترحيل هذه الشروط إلى المعيار. وبدلاً من ذلك، يتم تصنيف المشتقة ذات خيارات التسوية على أنها أصل أو التزام مالي إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سيلتج عنها تصنيفها على أنها حقوق ملكية.

(و) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة إعادة شراء الأداة القابلة للتحويل.

(ز) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة تحديد شروط الأداة القابلة للتحويل لإحداث تحويل مبكر.

(ح) اقترحت مسودة العرض بأنه ينبغي إلغاء الأداة المالية التي تعتبر أداة حقوق ملكية لشركة تابعة عند التوحيد عند الاحتفاظ بها من قبل الشركة الأم، أو عرضها في الميزانية

للعومية الموحدة ضمن حقوق الملكية عندما لا يحتفظ بها من قبل الشركة الأم (كحقوق أقلية منفصلة عن حقوق ملكية للشركة الأم). يقتضي المعيار دراسة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وملكي الأداة عند تحديد إذا ما كانت المجموعة ككل لديها التزام قد ينشأ عنه التزام مالي. وبمقدار مثل هذا الإلتزام، فإن الأداة (أو عنصر الأداة الخاضع للإلتزام) تعتبر التزاماً مالياً في البيانات المالية الموحدة.

(ط) إتم إلغائها

(ي) إتم إلغائها

(ك) في أغسطس ٢٠٠٥ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ /الأدوات المالية: الإفصاحات، ونتيجة لذلك تم إعادة تغيير موقع الإفصاحات الخاصة بالأدوات المالية إذا لم يزل ذلك مناسباً إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

الآراء المعارضة

الراي المعارض جيمس. جيه. ليسينرينج

أراء ١ يختلف السيد ليسينرينج مع معيار المحاسبة الدولي لأن الإستنتاجات، برأيه، حول محاسبة عقود الشراء الأجلة وخيارات البيع المكتوبة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة التي تتطلب تسوية مادية في مقابل النقد هي غير ملائمة. ويتقضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم الاعتراف بعقد الشراء الأجلة كما لو أن المعاملة المستقبلية قد تمت بالفعل. وبفرض الطريقة فإنه يقتضي أن يتم محاسبة خيار البيع المكتوب كما لو أنه قد تمت ممارسته بالفعل. وينتج عن كلا التقدين جمع للعقد الأجل المنفصل وخيار البيع المكتوب مع الأسهم المتداولة لإيجاد التزام وهمي.

أراء ٢ إن تسجيل التزام للقيمة الحالية لسعر أجل ثابت كنتيجة لعقد أجل لا يتوافق مع محاسبة العقود الأجلة الأخرى. وينتج عن تسجيل التزام للقيمة الحالية لسعر التنفيذ الخاص بالخيار تسجيل للالتزام لا يتسق مع الإطار حيث أنه لا يوجد التزام حالي لسعر التنفيذ. وفي كلتا الحالتين فإن الأسهم التي تعتبر خاضعة للعقد هي متداولة، لها نفس الحقوق كأى أسهم أخرى وينبغي محاسبتها على أنها متداولة. يحقق العقد الأجل وعقد الخيار تعريف المشتقة وينبغي محاسبتها على أنها مشتقات بدلاً من إيجاد استثناء للمحاسبة المطلوبة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبفرض الطريقة، إذا كانت ميزة الإسترداد متضمنة في أداة حقوق الملكية (مثل، الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد) بدلاً من كونها عقد مشتق مستقل، فينبغي محاسبة ميزة الإسترداد على أنها مشتقة.

أراء ٣ ويعترض السيد ليسينرينج على الإستنتاج بأن خيارات البيع التي تم شراؤها أو خيارات الشراء التي تم شراؤها لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة لا تعتبر أصولاً. وتحقق للحقوق التي تم إيجادها من خلال هذه العقود تعريف الأصل وينبغي أن تحاسب على أنها أصول وليس على أنها اقتطاع من حقوق الملكية. وتحقق هذه العقود أيضاً تعريف المشتقات وينبغي أن تحاسب على أنها كذلك بما يتسق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المحتويات

الفقرات

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

الأمثلة التوضيحية

مثال ١ - ٣١	محاسبة للعقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة
مثال ٢ - ٦	للمثال: ١: العقود الأجلة لشراء الأسهم
مثال ٧ - ١١	للمثال: ٢: العقود الأجلة لبيع الأسهم
مثال ١٢ - ١٦	للمثال: ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها
مثال ١٧ - ٢١	للمثال: ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة
مثال ٢٢ - ٢٦	للمثال: ٥: خيار الشراء المشتري على الأسهم
مثال ٢٧ - ٣١	للمثال: ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة
مثال ٣٢ - ٣٣	للمنشآت مثل صناديق الاستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسمالها للمساهم به حقوق ملكية كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢
مثال ٣٢	للمثال: ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية
مثال ٣٣	للمثال: ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية
مثال ٣٤ - ٥٠	محاسبة الأدوات المالية المركبة
مثال ٣٤ - ٣٦	للمثال: ٩: فصل الأدوات المالية المركبة عند الاعتراف الأولي
مثال ٣٧ - ٣٨	للمثال: ١٠: فصل الأدوات المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة
مثال ٣٩ - ٤٦	للمثال: ١١: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل
مثال ٤٧ - ٥٠	للمثال: ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر

معايير المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : العرض" أمثلة توضيحية

ترفق هذه الأمثلة بمعايير المحاسبة ٣٢ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مثال ١ توضح الأمثلة التالية تطبيق الفقرات ١٥-٢٧ ومعايير المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

المثال ١: العقود الآجلة لشراء الأسهم

مثال ٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقد الشراء الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصفلي النقد، (ب) بصفلي الأسهم، أو (ج) من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط التوضيح، فقد تم الإفتراض بأنه لم يتم دفع أرباح الأسهم على الأسهم الأساسية (أي أن "العقد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة للعقد الآجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر أجل ثابت.

الإفتراضات

١ فبراير ٢٠٠٢	تاريخ العقد
٣١ يناير ٢٠٠٣	تاريخ الإستحقاق
١٠٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢
١١٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
١٠٦ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١٠٤ وحدة عملة	السعر الآجل الثلاثي الواجب دفعه في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣
١٠٠ وحدة عملة	القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢
١,٠٠٠	عدد الأسهم بموجب العقد الآجل
٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ شباط ٢٠٠٢
٦,٣٠٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
٢,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(١) النقد مقابل النقد (للتسوية بصفلي النقد)

مثال ٣ في هذا الجزء الفرعي، فإن عقد الشراء الآجل على أسهم المنشأة الخاصة سيتم تسويته بصفلي النقد، أي أنه ليس هناك استلام أو توريد لأسهم المنشأة الخاصة بناءً على تسوية العقد الآجل.

* في هذه الأمثلة المبالغ نقدية تحدد بوحدة العملة "و. ن."

في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقدًا مع المنشأة (ب) لاستلام قيمة عادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتبارًا من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وستتم تسوية العقد بصافي النقد. تسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية.

١ شباط ٢٠٠٢

سعر السهم عندما تم الاتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢ هي صفر.

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو استلام أي نقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١١٠ وحدة عملة ونتيجة لذلك، ارتفعت للقيمة العادلة للعقد الأجل إلى ٦,٣٠٠ وحدة عملة.

منه	الأصل الأجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة
له	الربح	٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للعقد الأجل.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، لخفض سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٦ وحدة عملة. والقيمة العادلة للعقد الأجل هي ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

((١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠ - ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة)).

وفي نفس اليوم، تم تسوية العقد بصافي النقد. ولدى المنشأة (أ) لل التزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) لل التزام بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تنفع المنشأة (ب) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	الخسارة	٤,٣٠٠ وحدة عملة
له	الأصل الأجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للعقد الأجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة - ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	الأصل الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل التسوية في العقد الأجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم).

مثال ٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلا من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية المنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية العقد الأجل، كما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) للزام بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) للزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة - ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من الأسهم إلى المنشأة (أ). أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	الأصل الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي للتسوية المالية)

مثال ٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم للخاصة بالمنشأة (أ). وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) سابقا، فإن سعر كل سهم مستفعله المنشأة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، يكون لدى المنشأة (أ) للزام بدفع ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) ولدى المنشأة (ب) للزام بتوريد ١٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) المندولة إلى المنشأة (أ) في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
له	الإلتزام	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإلتزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة بقيمتها الحالية ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مخصومة باستخدام سعر الفائدة الملائم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٦٤).^(٦٤)

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	مصرفوف للفائدة	٣,٦٦٠ وحدة عملة
له	الإلتزام	٣,٦٦٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	مصرفوف للفائدة	٣٤٠ وحدة عملة
له	الإلتزام	٣٤٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

تقوم المنشأة (أ) بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) وتقوم المنشأة (ب) بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ).

منه	الإلتزام	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية الإلتزام باسترداد أسهم المنشأة (أ) مقابل النقد.

(د) خيارات التسوية

مثال ٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد إعادة الشراء الأجل أصلاً أو التزاماً مالياً. وإذا كان لحد بدائل التسوية هو مبادلة النقد بالأسهم (ج) أعلاه، تحترف المنشأة (أ) الإلتزام للالتزام التعلادي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. خلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ) للعقد الأجل على أنه مشتقة.

المثال ٢: العقود الآجلة لبيع الأسهم

مثال ٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود البيع الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال استلام النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أعلاه). ولتبسيط الشرح، فإنه من المفترض عدم وجود أرباح أسهم مدفوعة على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الأجل تساوي السعر الفوري عندما تكون للقيمة المعادلة للعقد الأجل هي صفر. وتم حساب القيمة للمعادلة للعقد الآجلة على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر أجل ثابت.

الإفتراضات

١ شباط ٢٠٠٢	تاريخ العقد
٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	تاريخ الاستحقاق
١٠٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢
١١٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
١٠٦ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١٠٤ وحدة عملة	السعر الأجل الثابت الذي سيتم استلامه في ٣١ كانون الثاني ١٠٤ وحدة عملة
٢٠٠٣	
١٠٠ وحدة عملة	القيمة الحالية للسعر الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢
١,٠٠٠	عدد الأسهم بموجب العقد الأجل
٠ وحدة عملة	القيمة المعادلة للعقد الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢
(٦,٣٠٠) وحدة عملة	القيمة المعادلة للعقد الأجل في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
(٢,٠٠٠) وحدة عملة	القيمة المعادلة للعقد الأجل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(١) النقد مقابل النقد (للتسوية بصافي النقد)

مثال ٨ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية المتداوله للخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وسيتم تسوية للعقد بصافي النقد. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو استلام أي نقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	الخصلة	٦,٣٠٠ وحدة عملة
له	الإلتزام الأجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للعقد الأجل.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	الإلتزام الأجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة
له	الربح	٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للعقد الأجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة - ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

يتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تلحق المنشأة (أ) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	الإلتزام الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم)

مثال ٩ لفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفسها المبينة في (أ) باستثناء:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) حق باستلام ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها وللزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة - ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه الإلتزام الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل. ويعامل إصدار الأسهم للمنشأة الخاصة على أنه معاملة حقوق ملكية.

(ج) الأسهم مقابل النقد (إجمالي التسوية المادية)

مثال ١٠ لفترض نفس الحقائق كما في (أ)، باستثناء أن التسوية ستتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم للمنشأة الخاصة. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم ستخذه المنشأة (أ) في سنة واحدة ثابت عدد ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن لدى المنشأة (أ) حق باستلام ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) وللزام بتوريد ١٠٦,٠٠٠ من أسهمها في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ١ شباط. ولم يتم دفع أو استلام أي نقد لأن القيمة العادلة الأولية للعقد الأجل هي صفر. ويحقق العقد الأجل لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويتها بخير توريد الأسهم مقابل النقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، تسلم المنشأة (أ) ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً وتورد ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(د) خيارات التسوية

مثال ١١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد للشراء الأجل أصلاً أو التزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتُعتبر المنشأة (أ) بالأصل أو الالتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد إدراج قيد المحاسبة عند التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها

مثال ١٢ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لحق خيار الشراء الذي تم شراؤه على الأسهم الخاصة بالمنشأة والذي سيتم تسويته (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم الخاصة بالمنشأة. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية - راجع (د) أعلاه.

الإفترضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الاستحقاق)
ملك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت للوجوب دفعه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (للتسوية بصافي النقد)

مثال ١٣ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يلزم المنشأة (ب) بالتوريد، ويعطي المنشأة (أ) الحق باستلام القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم للعائدة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا مارست المنشأة (أ) الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وإذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا تتم أي دفعة. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

يكون سعر السهم عندما يتم الإنفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة للعادلة الأولية لعقد الخيار في ١ شباط ٢٠٠٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر المعامسة ١٠٢ وحدة عملة يتجاوز سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة ولذلك يكون من غير المجدي اقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار لشراء أعلى من سعر السوق.

منه أصل خيار للشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراق بخيار الشراء المقترى.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٤ وحدة عملة. وانخفضت القيمة للعادلة لخيار الشراء إلى ٣,٠٠٠ وحدة عملة، والتي يكون منها ٢,٠٠٠ وحدة عملة هي للقيمة الجوهرية (١٠٤ وحدة عملة - ١٠٢ وحدة عملة) \times (١,٠٠٠)، وتكون ١,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الزمنية المتبقية.

منه الخصارة	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار للشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة للعادلة لخيار الشراء.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ١٠٤ وحدة عملة. وانخفضت القيمة للعادلة لخيار الشراء إلى ٢,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية (١٠٤ وحدة عملة - ١٠٢ وحدة عملة) \times (١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه الخصارة	١,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار للشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة للعادلة لخيار الشراء.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times (١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times (١,٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تستلم المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار للشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (للتسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود دفتر اليومية المنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب للتسوية على أنها معاملة أسهم خزينة (أي عدم وجود ربح أو خسارة)

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية للمادية)

مثال ١٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام عدد ثابت من الأسهم ودفع مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (أ) حق باستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المنفوع مقابل الحق باستلام الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعراف بالعبارة المنفوعة في حقوق الملكية.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أية قيود في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد الذي يعطي الحق باستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ١٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تزيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة على التسوية على كيفية تسوية العقد الفطية.

المثال ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة

مثال ١٧ يوضح للمثال قيود دفتر اليومية للالتزام خيار الشراء المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (رابع) (د) لنداء).

الإقرارات

١ شباط ٢٠٠٢	تاريخ العقد
٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)	تاريخ الممارسة

ملك حق الممارسة

١٠٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢
١٠٤ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
١٠٤ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١٠٢ وحدة عملة	سعر الممارسة الثابت للوجب استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

١,٠٠٠	عدد الأسهم بموجب عقد الخيار
٥,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢
٣,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للخيار في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
٢,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للخيار في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(أ) النقد مقابل النقد (لتسوية بصافي النقد)

مثال ١٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٣ (أ) أعلاه باستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار شراء مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً من أن تكون قد اشترت خيار شراء عليها. وتبعاً لذلك، في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عدداً مع المنشأة (ب) يعطى المنشأة (ب) الحق بالاستلام وعلى المنشأة (أ) الالتزام بدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) الحق، فلا توجد أي دفعت. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له التزام خيار الشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة

للاعترااف بخيار الشراء المكتوب.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة للعلة لخيار الشراء.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه التزام خيار الشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة للعلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من المنشأة (ب)، وبالتالي تكفح المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٩ للفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية مستم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار، كما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي للتسوية المادية)

مثال ٢٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد عدد ثابت من الأسهم واستلام مبلغ نقدي ثابت، إذا مارست المنشأة (ب) الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً على ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (ب) حق باستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. ونقوم بالمنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢	
منه النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الالتزام بتوريد عدد ثابت الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت، ويتم الاعتراف بالعملة المستلمة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، نقد ينتج عن الشراء إصدار عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من الأسهم مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٢١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء التزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر للمنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتُعترف بالمنشأة (أ) بالالتزام للمشترك، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٥: خيار الشراء المشتري على الأسهم

مثال ٢٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المشتري على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. وينقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) لذهاب).

الإفترضات

١ شباط ٢٠٠٢	تاريخ العقد
٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)	تاريخ الممارسة
للمنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))	مالك حق الممارسة
١٠٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢
٩٥ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
٩٥ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
٩٨ وحدة عملة	سعر الممارسة الثابت لولجب استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١,٠٠٠	عدد الأسهم بموجب عقد الخيار
٥,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة للعادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢
٤,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة للعادلة في الخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
٣,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة للعادلة في الخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٣ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (أ) حق البيع، ويلزم المنشأة (ب) بشراء القيمة للعادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية للمتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ بمسعر تنفيذ ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٨ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

يكون السعر لكل سهم عندما يتم الاتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ شباط ٢٠٠٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تنفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ٩٨ وحدة عملة أقل من سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة. ولذلك يكون من غير المجدي اقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار البيع أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار البيع	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

للاعترااف بخيار البيع الذي تم شراؤه.

٢١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٢١ كانون الأول ٢٠٠٢، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى ٩٥ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٤٠٠٠ وحدة عملة، منها ٣,٠٠٠ وحدة عملة هي قيمة جوهرية ((٩٨ وحدة عملة - ٩٥ وحدة عملة) × ١,٠٠٠)، وتكون القيمة الزمنية المتبقية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	الخصاصة	١,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ٩٥ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٣٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ((٩٨ وحدة عملة - ٩٥ وحدة عملة) × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخصاصة	١,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية للعقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تنفع المنشأة (ب) مبلغ صافي يعادل ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نص تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. وفيلما، تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم للمنشأة (أ) إلى المنشأة (أ)، والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهمها (٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ وحدة عملة / ٩٥ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ج) النقد مقابل الأسهم (الجمالي التسوية للملاية)

مثال ٢٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة (ب) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (أ) (نقص $٩٨ \times ١,٠٠٠$ وحدة عملة) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم للمتداول للخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الحق بتوريد الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الاعتراف بالعملة المنفوعة مباشرة في حقوق الملكية. وبناءً على الممارسة، ينتج عنها إصدار لحد ثابت من الأسهم مقابل سعر ثابت.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أ).

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار التداول ويتم تسوية العقد بالجمالي. تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (أ) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية.

مثال ٢٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد أو صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار البيع أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتُعرف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة

مثال ٢٧ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أعلاه).

الإفترضات

تاريخ العقد

تاريخ الممارسة

١ شباط ٢٠٠٢

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية،

أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ

الإستحقاق)

للطرف المقابل (المنشأة (ب))

ملاك حق الممارسة

١٠٠ وحدة عملة

سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢

٩٥ وحدة عملة

سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

٩٥ وحدة عملة

سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

٩٨ وحدة عملة

سعر الممارسة الثابت للوجب دفعه في ٣١ كانون

الثاني ٢٠٠٣

٩٥ وحدة عملة

القيمة الحالية لسعر الممارسة في ١ شباط ٢٠٠٢

١,٠٠٠

عدد الأسهم بموجب عقد الخيار

٥,٠٠٠ وحدة عملة

القيمة المعادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢

٤,٠٠٠ وحدة عملة

القيمة المعادلة في الخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

٣,٠٠٠ وحدة عملة

القيمة المعادلة في الخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(أ) النقد مقابل النقد (للتسوية بصافي النقد)

مثال ٢٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٥ (أ) أعلاه باستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار بيع مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً أن يكون لديها خيار بيع مشتري على أسهمها. وتبعاً لذلك، في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم للمنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) حق بالإستلام ويلزم المنشأة (أ) بدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم المتدولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (يعني ذلك ٩٨ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له التزام خيار البيع	٥,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراك بخيار البيع المكتوب.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه التزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه التزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) وتكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ × ١,٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه التزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (للتسوية بصفائي الأسهم)

مثال ٢٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصفائي الأسهم بدلاً من صفائي النقد.
وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء ما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصفائي الأسهم. فعليا، تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) (٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صفائي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٩٥ / ٣,٠٠٠).

منه	التزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار، يتم محاسبة إصدار المنشأة (أ) لأسهمها الخاصة على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) للنقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية للملاحة)

مثال ٣٠ نفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، تكون المنشأة (أ) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (٩٨ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداوله للخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لإعتراف بملاوة الخيار ٥,٠٠٠ وحدة عملة المستلمة في حقوق الملكية.

منه	حقوق الملكية	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	الإلتزام	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة

لإعتراف بالقيمة الحالية للإلتزام بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة، أي ٩٥,٠٠٠ على أنها التزام.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه مصروف الفائدة ٢,٧٥٠ وحدة عملة
له الإلتزام ٢,٧٥٠ وحدة عملة
لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه مصروف الفائدة ٢٥٠ وحدة عملة
له الإلتزام ٢٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠).

منه الإلتزام ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٣١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار البيع المكتوب التزاماً مالياً. وإذا كان واحد من بدائل التسوية يعني مبادلة النقد بالأسهم (ج) أعلاه، فتعترف المنشأة (أ) بالالتزام الإلتزام التعاقدية بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. وخلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ) خيار البيع على أنه التزام مشتق.

المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسماله المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢

المثال ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية

مثال ٣٢ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل والميزانية العمومية التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك التي ليس لديها حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ومن الممكن استخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠٠	٢٠٠١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
١,٧١٨	٢,٩٥٦	الإيرادات
(٦١٤)	(٦٤٤)	المصاريف (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)
١,١٠٤	٢,٣١٢	الأرباح من الأنشطة التشغيلية
(٤٧)	(٤٧)	- تكاليف التمويل - تكاليف التمويل الأخرى
(٥٠)	(٥٠)	- التوزيعات على أصحاب الوحدات الإستثمارية
١,٠٠٧	٢,٢١٥	التغير في صافي الأصول الممنوب إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية

الميزانية العمومية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠٠	٢٠٠١		
وحدة	وحدة	وحدة	وحدة
عملة	عملة	عملة	عملة
الأصول			
٧٨,٤٨٤	٩١,٣٧٤	الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	
٧٨,٤٨٤	٩١,٣٧٤	مجموع الأصول غير المتداولة	
١,٧٦٩	١,٤٢٢	الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	
١,٧٦٩	١,٤٢٢	مجموع الأصول المتداولة	
٨٠,٢٥٣	٩٢,٧٩٦	مجموع الأصول	
الالتزامات			
٦٦	٦٤٧	الالتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	
(٦٦)	(٦٤٧)	مجموع الالتزامات المتداولة	
١٣٦	٢٨٠	الالتزامات غير المتداولة باستثناء صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)	
(١٣٦)	(٢٨٠)		
٨٠,٠٥١	٩١,٨٦٩	صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية	

المثال ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية

مثال ٣٢ يوضح المثال للتالي صيغة بيان الدخل والميزانية العمومية التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولية ٣٢ لأن على المنشأة التزام يسدّد أسهم رأس المال عند الطلب. ومن الممكن استخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠١	٢٠٠١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٤٩٨	٤٧٢	الإيرادات
(٣٩٦)	(٣٦٧)	المصاريف (المصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)
١٠٢	١٠٥	الأرباح من الأنشطة التشغيلية
(٤)	(٤)	تكاليف التمويل - تكاليف التمويل الأخرى
(٥٠)	(٥٠)	لتوزيعات على الأعضاء
٤٨	٥١	التغير في صافي الأصول المنسوب إلى الأعضاء

الميزانية العمومية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠٠	٢٠٠١	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
		الأصول
٨٣٠	٩٠٨	الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
٨٣٠	٩٠٨	مجموع الأصول غير المتداولة
٣٥٠	٣٨٣	الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
٣٥٠	٣٨٣	مجموع الأصول المتداولة
١,١٨٠	١,٢٩١	مجموع الأصول
		الالتزامات
٣٣٨	٣٧٢	الالتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
١٦١	٢٠٢	أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب
(٤٩٩)	(٥٧٤)	مجموع الالتزامات المتداولة
٦٨١	٧١٧	مجموع الأصول مطروحا منها الالتزامات المتداولة
١٩٦	١٨٧	الالتزامات غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
(١٩٦)	(١٨٧)	
		الاحتياطات (٢)
٤٨٥	٥٣٠	الاحتياطات مثل احتياطي إعادة التقييم، الأرباح المحتجزة، الخ
٤٨٥	٥٣٠	
٦٨١	٧١٧	
		إشعار التذكير - مجموع حصص الأعضاء
١٦١	٢٠٢	أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب
٤٨٥	٥٣٠	الاحتياطات
٦٤٦	٧٣٢	

(١) في هذا المثال، لا تمتلك الحق في شام حصص من إحتياطياتها لأعضائها.

محاسبة الأدوات المالية المركبة

المثال ٩: فصل الأداة المالية المركبة عند الإعراف الأولي

مثال ٣٤ نصف الفقرة ٢٨ كيفية فصل عناصر الأداة المالية المركبة من قبل المنشأة عند الإعراف الأولي. ويوضح المثال التالي كيفية حصول الفصل.

مثال ٣٥ تصدر المنشأة ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بقيمة اسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة لكل سند، بحيث تعطي إجمالي عوائد بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنوياً في مبلغ متأخرة المداد بسعر فائدة سنوي اسمي مقداره ٦%. ويكون كل سند قابل للتحويل في أي وقت حتى تاريخ الاستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وعندما يتم إصدار السندات، فإن سعر لفائدة السند في السوق للديون المشابهة بدون خيارات تحويل هو ٩%.

مثال ٣٦ يتم قياس عنصر الإلتزام أولاً، ويتم تحديد الفرق بين عوائد إصدار السند والقيمة العادلة للإلتزام إلى عنصر حقوق الملكية. ويتم حساب القيمة الحالية لعنصر الإلتزام باستخدام معدل خصم نسبته ٩%، وهو سعر لفائدة في السوق لسندات مشابهة ليس لها حقوق تحويل، كما هو مبين أدناه.

وحدة عملة	
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي - ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في ١,٥٤٤,٣٦٧	
نهائية للثلاث سنوات	
القيمة الحالية للفائدة - ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة للدفع سنوياً في مبلغ ٣٠٣,٧٥٥	
متأخرة المداد لثلاث سنوات	
إجمالي عنصر الإلتزام	١,٨٤٨,١٢٢
عنصر حقوق الملكية (من خلال الاقتطاع)	١٥١,٨٧٨
عوائد إصدار السند	٢,٠٠٠,٠٠٠

المثال ١٠: فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة

مثال ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣١ على فصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية في الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة.

مثال ٣٨ نفترض أن العوائد الممتلئة عند إصدار سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل هي بقيمة ٦٠ وحدة عملة. وتكون قيمة السند المشابه بدون خيار لشراء أو خيار تحويل حقوق الملكية هي ٥٧ وحدة عملة. وبناءاً على نموذج تسعير للخيارات، تم تحديد قيمة ميزة لشراء الضمنية بالنسبة للمنشأة في السند المشابه بدون خيار تحويل حقوق الملكية هي ٢ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، فإن القيمة المخصصة لعنصر الإلتزام بموجب الفقرة ٣١ هي ٥٥ وحدة عملة (٥٧ وحدة عملة - ٢ وحدة عملة) والقيمة المخصصة لعنصر حقوق الملكية هي ٥ وحدة عملة (٦٠ وحدة عملة - ٥٥ وحدة عملة).

المثال ١١: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل

مثال ٣٩ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة لإعادة شراء الأداة القابلة للتحويل. ومن أجل التبسيط فإنه يُفترض، في البداية، أن المبلغ الاسمي للأداة يساوي للمبلغ المسجل الإجمالي لعناصر الإنترنم وحقوق الملكية الخاصة بها في البيانات المالية، أي أنه لا يوجد علاوة إصدار أصلية أو خصم. وكذلك، ومن أجل التبسيط، تم حذف الاعتبارات الضريبية من المثال.

مثال ٤٠ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية ١٠٠٠ وحدة عملة يستحق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٨. وسند الدين غير المضمون قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (أ) بسعر تحويل قيمته ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. ويستحق دفع الفائدة نقدا بشكل نصف سنوي. وفي تاريخ الإصدار، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ١٠ سنوات ويحمل سعر فائدة اسمي بنسبة ١١%.

مثال ٤١ في البيانات المالية للمنشأة (أ)، تم تخصيص المبلغ المسجل لسند الدين غير المضمون عند الإصدار كما يلي:

وحدة عملة

عنصر الإنترنم

٥٩٧	القيمة الحالية لعشرين دفعة فائدة نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١%
٣٤٣	القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ١٠ سنوات، مخصومة بنسبة ١١%، ومتراكمة بشكل نصف سنوي.
٩٤٠	

عنصر حقوق الملكية

٦٠	(الفرق بين إجمالي العوائد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة ٩٤٠ وحدة عملة المخصصة أعلاه)
<u>١,٠٠٠</u>	إجمالي العوائد

مثال ٤٢ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، يكون لسند الدين غير المضمون القابل للتحويل قيمة عادلة تساوي ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٣ تقدم المنشأة (أ) عرض عطاء إلى مالك سند الدين غير المضمون لإعادة شراء سند الدين غير المضمون مقابل ١,٧٠٠ وحدة عملة، والذي يقبله المالك. وفي تاريخ إعادة الشراء، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ٥ سنوات يحمل سعر فائدة اسمي بنسبة ٨%.

مثال ٤٤ يتم تخصيص سعر إعادة الشراء كما يلي:

الفرق	المبلغ المسجل	القيمة العائلة	عنصر الإلتزام
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٤٠٥	٣٧٧	٥٠ وحدة	القيمة الحالية لشتر دفعت فائدة متبقية نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١% و ٨% على التوالي
٦٧٦	٥٨٥	١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ٥ سنوات،	القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ٥ سنوات،
		٨%، متراكمة بشكل نصف سنويا، على	مخصومة بنسبة ١١% و ٨%، متراكمة بشكل نصف سنويا، على
			التوالي
(١١٩)	١,٠٨١	٩٦٢	
(٥٥٩)	٦١٩	٦٠	عنصر حقوق الملكية
(٦٧٨)	١,٧٠٠	١,٠٢٢	الإجمالي

(أ) يمثل هذا المبلغ للفرق بين مبلغ القيمة العائلة المخصص لعنصر الإلتزام وسعر إعادة شراء بقيمة ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٥ تعترف المنشأة (أ) بإعادة شراء سند الدين غير المضمون كما يلي:

٩٦٢ وحدة عملة	منه عنصر الإلتزام
١١٩ وحدة عملة	منه مصروف تسوية الدين (بيان الدخل)
١,٠٨١ وحدة عملة	له النقد
	للاعترااف بإعادة شراء عنصر الإلتزام.
٦١٩ وحدة عملة	منه حقوق الملكية
٦١٩ وحدة عملة	له النقد

للاعترااف بالنقد المنفوع مقابل عنصر حقوق الملكية.

مثال ٤٦ يبقى عنصر حقوق الملكية على أنه حقوق الملكية، ولكن يمكن أن يُنقل من بند سطر واحد ضمن حقوق الملكية إلى بند سطر آخر.

المثال ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر

مثال ٤٧ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة المقابل الإضافي المدفوع عندما يتم تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر.

مثال ٤٨ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بلمسبة ١٠% وبقيمة اسمية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة بنض الشروط المذكورة في المثال ١١. في ١ كانون الثاني ٢٠٠٠، ومن أجل حث المالك على تحويل سند الدين غير المضمون القابل للتحويل مباشرة، تخفض المنشأة (أ) من سعر التحويل إلى ٢٠ وحدة عملة إذا تم تحويل سند الدين غير المضمون قبل ١ آذار ٢٠٠٠ (أي خلال ٦٠ يوما).

مثال ٤٩ نفترض أن سعر السوق للأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) في التاريخ الذي يستم فيه تعديل الشروط هو ٤٠ وحدة عملة لكل سهم. ويتم حساب القيمة العادلة للمقابل المتزايد المدفوع من قبل المنشأة (أ) كما يلي:

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لملكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل للمعطلة:

المبلغ الاسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	٢٠ / وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند التحويل	<u>٥٠ سهم</u>

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لملكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل الأصلية:

المبلغ الاسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	٢٥ / وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها عند التحويل	<u>٤٠ سهم</u>
عدد الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند التحويل	<u>١٠ سهم</u>
قيمة الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند التحويل	<u>٤٠٠ وحدة عملة</u>
٤٠ وحدة عملة لكل سهم × ١٠ أسهم متزايدة	

مثال ٥٠ يتم الاعتراف بالمقابل المتزايد بقيمة ٤٠٠ وحدة عملة على أنها خسارة في حساب الربح أو الخسارة.

معايير المحاسبة الدولية ٣٣

حصة السهم من الأرباح

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلقة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

المحتويات

الفقرات	
مقدمة ١- مقدمة ٣	المقدمة
	معايير المحاسبة الدولي ٣٣
	حصة السهم من الأرباح
١	الهدف
٤-٢	النطاق
٨-٥	تعريف
٦٣-٩	القياس
٢٩-٩	حصة السهم من الأرباح الأساسية
١٨-١٢	الأرباح
٢٩-١٩	حصة السهم
٦٣-٣٠	حصة السهم من الأرباح المخفضة
٣٥-٣٣	الأرباح
٤٠-٣٦	حصة السهم
٦٣-٤١	الأسهم العادية محتملة للتخفيض
٤٨-٤٥	الخيارات والضمانات وما يملأها
٥١-٤٩	الأدوات القابلة للتحويل
٥٧-٥٢	الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار
٦١-٥٨	العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو النقدية
٦٢	الخيارات المشتراة
٦٣	خيارات البيع المكتوبة
٦٥-٦٤	التعديلات بأثر رجعي
٦٩-٦٦	العرض
٧٣-٧٠	الإفصاح
٧٤	تاريخ التطبيق
٧٦-٧٥	سحب بيانات أخرى
	الملاحق
	أ التطبيقات الإرشادية
	ب التعديلات على بيانات أخرى
	مصالفة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣
	أساس الإستنتاجات
	أمثلة توضيحية

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٣ "حصة المسهم من الأرباح" مبين في الفقرة ١-٧٦ والملحق أ.وب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معيار المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معيار المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٣ في سياق الهدف منه مُنظمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" (المصادر عام ١٩٩٧) ويجب تطبيقه للفترة المبنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، ويُفضل للتطبيق الميكر. ويحل المعيار أيضاً محل التفسير رقم ٢٤ "حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم".

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٣

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة للدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٣ الملحق هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثّرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء الابدال والنصوص غير اللازمة وللتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ كان الهدف الرئيسي للمجلس فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٣٣ هو إجراء مراجعة محدودة لتقديم إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية حول بعض القضايا المعقدة المنقاة، مثل قرار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار، والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة، وأدوات حقوق الملكية المشتركة، وخيارات البيع المكتوبة، وخيارات الشراء والبيع المشترك، والأدوات القابلة للتحويل إلزامياً. ولم يعد المجلس النظر في المنهج الأساسي في تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣.

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المشاريع المختلفة ضمن نفس الفترة وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المشروع، وبالرغم من أن البيانات الخاصة بحصة السهم من الأرباح لها محدثات بسبب اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد "الأرباح" فإن المقام المحدد بشكل متماثل يحسن عملية الإفصاح المالي، ويركز المعيار على حساب مقام حصة السهم من الأرباح.

النطاق

٢ يطبق هذا المعيار من قبل المشاريع التي يتم تداول أسهمها العلانية أو أسهمها العلانية المحتملة من قبل الجمهور ومن قبل المشاريع التي هي في طور إصدار سهم علانية أو سهم علانية محتملة في أسواق الأوراق المالية العامة.

٣ على المنشأة التي قامت بالإفصاح عن الربح لكل سهم أن تحسب وتلصق عن الربح لكل سهم بما يتفق مع هذا المعيار.

٤ عندما يتم عرض البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة التي أعدت بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" يجب عرض الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار فقط على أساس المعلومات الموحدة. إن المنشأة التي تختار الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح على أساس بياناتها المالية المنفصلة ينبغي أن تعرض المعلومات حول حصة السهم من الأرباح تلك فقط في متن بيان الدخل المنفصل الخاص بها. ولا يمكن للمنشأة عرض هذه المعلومات عن حصة السهم من الأرباح في البيانات المالية الموحدة.

تعريف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

زيادة نخل الأسهم زيادة في حصة السهم من الأرباح أو انخفاض في حصة السهم من الخصائر نتيجة لفترض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم للعامة بعد تلبية شروط محددة.

اتفاقية أسهم مشروطة اتفاقية لإصدار الأسهم تعتمد على تلبية شروط محددة.

الأسهم العلانية المشروطة القابلة للإصدار أسهم علانية قليلة للإصدار مقابل مبلغ نقدي ضئيل أو بدون مقابل أو لقاء مقابل آخر عند تلبية شروط محددة في اتفاقية الأسهم المشروطة.

ترجع نخل الأسهم الخلف في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخصائر نتيجة افتراض أنه يتم تحويل الأرباح القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

الخيارات والضمانات وما يعادلها هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.

السهم العادي هو أداة حقوق ملكية ذات مرتبة ثانية بالنسبة لكافة تلك أدوات حقوق الملكية الأخرى.

السهم العادي المحتمل هو أداة مالية أو عقد آخر قد يعطي لحامله الحق في الأسهم العادية.

حقوق شراء الأسهم أو الخيارات هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية بسعر محدد في فترة الممنوحة.

٦ تشارك الأسهم العادية في صافي الربح للفترة بعد أنواع الأسهم الأخرى فقط مثل الأسهم الممتازة، ومن الممكن أن يكون للمشروع أكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. أما الأسهم من ذات الفئة فلها نفس الحقوق في استلام أرباح الأسهم.

٧ أمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

(أ) أدوات الدين أو حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية؛

(ب) حقوق شراء الأسهم والخيارات؛

(ج) الأسهم التي يتم إصدارها عند تحقيق شروط معينة ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل شراء منشأة أعمال أو أصول أخرى.

٨ المصطلحات التالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". تستخدم في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من المعيار ٣٢، ما عدا ما دون بطريقة أخرى. عرف المعيار ٣٢ الأدوات المالية، الأصول المالية، والإلتزامات المالية، أدوات حقوق الملكية والقيمة العادلة، وأصدرت توجيهاتها بتطبيق هذه التعريف.

القياس

حصة السهم من الأرباح الأساسية

٩ على المنشأة أن تحسب الربح الأساسي لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم، إذا تم عرض الربح أو الخسارة من الصلبيات الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

١٠ يجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للفترة العائد إلى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم (يسمى المقام) على المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة.

١١ إن الهدف من المعلومات حول حصة السهم من الأرباح الأساسية هو إيجاد قياس لفوائد كل سهم عادي في الشركة الأم في أداء المنشأة خلال فترة الإبلاغ.

الأرباح

١٢ لغرض حساب حصة المسهم من الأرباح الأساسية، تكون المبالغ المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم فيما يتعلق بما يلي:

- (أ) الربح أو الخسارة من الصلاحيات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم؛ و
- (ب) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم.

هي المبلغ في البندين (أ) و (ب) المعدلة لمبالغ أرباح الأسهم الممتازة ما بعد الضريبة، والفروق الناشئة عن تسوية الأسهم الممتازة، والآثار المشابهة الأخرى للأسهم الممتازة المصنفة على أنها حقوق ملكية.

١٣ كافة بنود الإيرادات والمصروفات لحاملي الأسهم العادية للمنتشاء الأم والمعترف بها خلال فترة، بما في ذلك مصروف الضريبة ويتم تضمين الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها التزامات في تحديد الربح أو الخسارة للفترة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم. (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية").

١٤ إن مبلغ ما بعد الضريبة للأسهم الممتازة الذي يتم خصمه من صافي الربح للفترة هو كما يلي:

- (أ) مبلغ ما بعد الضريبة لأية أسهم ممتازة غير تراكمية معجلة فيما يتعلق بالفترة؛ و
- (ب) كامل مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة المطلوبة للأسهم الممتازة التراكمية عن الفترة سواء أطن عنها أم لم يطن. إن مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الفترة لا يشمل على مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الأسهم الممتازة لتراكمية المدفوعة أو المعجلة خلال الفترة الحالية عن فترات سابقة.

١٥ يشار في بعض الأحيان إلى الأسهم الممتازة التي يتكلى عنها أرباح سهم أولية متكدسة لتعويض المنشأة عن بيع الأسهم الممتازة بخصم معين، أو أرباح سهم تزيد عن مستوى السوق في فترات لاحقة لتعويض المستثمرين عن شراء سهم ممتازة بعلاوة معينة، على أنها سهم ممتازة ذات معدلات متزايدة. ويتم إطفاء أي خصم أو علاوة بإصدار أصلية على الأسهم الممتازة ذات معدلات متزايدة للأرباح المحتجزة باستعمال طريقة الفائدة الفعلية ويتم معاملتها على أنها أرباح سهم ممتازة لأغراض حساب حصة السهم من الأرباح.

١٦ ويمكن إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض عطاء من المنشأة إلى المالكين. وتمثل زيادة القيمة المعدلة للمقابل المدفوع لحاملي الأسهم الممتازة عن المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عائدًا لحاملي الأسهم الممتازة وتكلفة على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لحاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٧ يمكن أن تحدث المنشأة على التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال إجراء تغييرات موافقة على بنود التحويل الأصلية أو دفع مقابل إضافي. إن الزيادة في القيمة المعدلة للأسهم العادية أو المقابل الآخر المدفوع عن القيمة المعدلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب بنود التحويل الأصلية تعتبر عائدًا لحاملي الأسهم الممتازة، ويتم خصمها في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٨ إن أية زيادة في المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع لتسويتها يتم إضافتها في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة حاملي الأسهم للعادية في الشركة الأم.

حصة السهم

١٩ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.

٢٠ يعكس المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة حقيقة أن مبلغ راسمال المساهمين ربما يكون قد تغير خلال الفترة نتيجة لزيادة أو انخفاض عدد الأسهم القائمة في أي وقت، ويمثل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة هو العدد للأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، معدلاً بمقدار عدد الأسهم العادية التي أعيد شراؤها أو إصدارها خلال الفترة مضروباً بعامل وزن زمني، وعامل الوزن الزمني هو عدد الأيام التي تكون خلالها الأسهم المحددة قائمة كنسبة من إجمالي عدد الأيام في الفترة، وفي بعض الحالات من المناسب استخدام تقريب مقبول للمعدل الموزون.

٢١ في معظم الحالات يتم إدخال الأسهم في المعدل الموزون لعدد الأسهم من تاريخ استحقاق إستلام للشئ (الذي هو عادة تاريخ إصدارها)، مثال ذلك :

- (أ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عندما يكون النقد مستحق للإستلام؛
- (ب) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عند إعادة الإستثمار الإختياري لأرباح الأسهم العادية أو الممتازة في تاريخ دفع لأرباح الأسهم؛
- (ج) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة نتيجة لتحويل لداة دين إلى سهم عادية في التاريخ الذي يتوقف فيه مستحق الفائدة؛
- (و) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة بدلاً من الفائدة أو المبلغ الأصلي لأنوات مالية أخرى في التاريخ الذي يتوقف فيه مستحق الفائدة؛
- (هـ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة مقابل تسديد لإتزام على المشروع في تاريخ للتسديد؛
- (ز) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كضمان لامتلاك أصل عدا عن النقد في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالامتلاك؛ و
- (ح) يتم إدخال الأسهم الصادرة لتقديم خدمات للمشروع عند تقديم للخدمات.

في هذه الحالة وفي الحالات الأخرى يتم تحديد توقيت إدخال الأسهم العادية حسب الأحكام والشروط الخاصة بإصدارها، ويجب الأخذ في الاعتبار محتوى أي عقد له علاقة بالإصدار.

٢٢ يتم إدخال الأسهم للعادية الصادرة كجزء من ثمن لشراء في ضم الأصول التي هي عبارة عن امتلاك في المعدل الموزون لعدد الأسهم في تاريخ الامتلاك. لأن المنشأة المملوكة تدخل نتائج في قائمة إيرادات الربح والخسارة للمنشأة المملوكة من ذلك التاريخ.

- ٢٣ يتم تضمين الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل أداة قابلة للتحويل إلزاميا في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية من تاريخ يبرلم العقد.
- ٢٤ تتم معاملة الأسهم المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم تضمينها في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية فقط من تاريخ استيفاء جميع الشروط الضرورية (أي تكون الأحداث قد وقعت). إن الأسهم التي تكون قابلة للإصدار فقط بعد مرور الوقت لا تكون سهم قابلة للإصدار بشكل مشروط لأن مرور الوقت يعتبر أمرا مؤكدا.
- ٢٥ [تم إلغاؤها]
- ٢٦ يجب تعديل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية للقائمة خلال الفترة ولكافة الفترات المعروضة بالنسبة للأحداث، عدا عن تحويل الأسهم العادية المحتملة، التي أدت إلى تغيير عدد الأسهم العادية للقائمة بدون أحداث تغيير مقابل في الموارد.
- ٢٧ يمكن إصدار سهم عادية أو تخفيض عدد الأسهم للقائمة بدون إجراء تغيير مقابل في الموارد، والأمثلة على ذلك تشمل ما يلي:
- (أ) الرسملة أو سهم للمنحة (تعرف في بعض البلدان بأرباح موزعة على شكل سهم)؛
- (ب) عنصر المنحة في أي إصدار آخر، مثال ذلك عنصر المنحة في حقوق إصدار سهم للمساهمين الحاليين؛
- (ج) تجزئة الأسهم؛ و
- (د) تجزئة سهم عكسية (توحيد الأسهم).
- ٢٨ عند إجراء رسملة أو إصدار سهم منحة أو تجزئة سهم يتم إصدار سهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافي، وعلى ذلك يتم زيادة عدد الأسهم العادية القائمة بدون زيادة في الموارد، ويتم تعديل عدد الأسهم العادية القائمة قبل هذا الإجراء بمقدار للتغير النسبي في عدد الأسهم العادية للقائمة كما لو أن هذا الإجراء حدث في أول بداية الفترة الأولى الواردة في التقرير، فعلى سبيل المثال في إصدار سهم منحة على أساس سهمين لكل سهم يتم ضرب عدد الأسهم القائمة قبل الإصدار في عامل مقداره ثلاثة للحصول على الحد الإجمالي الجديد للأسهم أو بعامل مقداره ثلثان للحصول على عدد الأسهم الإضافية.
- ٢٩ إن توحيد الأسهم العادية يقلل عموما من عدد الأسهم العادية المتداولة دون انخفاض مقابل في الموارد. ولكن عندما يتمثل الأثر الإجمالي في إعانة شراء الأسهم بالقيمة العادلة، فإن الانخفاض في عدد الأسهم العادية المتداولة يكون نتيجة لانخفاض مقابل في الموارد. ومن الأمثلة على ذلك توحيد الأسهم وجمعها مع أرباح أسهم خاصة. يتم تعديل عدد المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة للفترة التي تحدث فيها للمعاملة المختلطة بما يتناسب والانخفاض في عدد الأسهم العادية من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بأرباح الأسهم للخاصة.

حصة السهم من الأرباح المخفضة

٣٠ على المنشأة أن تحسب الربح المخفض لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم، وإذا تم عرض الربح أو الخسارة من العمليات الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

٣١ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حصة الأسهم العادية للمنشأة الأم، والمعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة، لجميع تأثيرات التخفيض المحتملة على الأسهم العادية.

٣٢ إن حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتفق مع حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية - للتزويد بقياس الفائدة لكل من الأسهم العادية في تمثيل المنشأة - مع الأخذ في الاعتبار تأثير كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض التي كانت قائمة خلال الفترة، كنتيجة:

(أ) يتم زيادة صافي ربح الفترة للعائد للأسهم العادية بمقدار مبلغ ما بعد الضريبة الخاص بتوزيعات أرباح الأسهم والفائدة المعترف بها خلال الفترة المتعلقة بأرباح الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض وتعديله بمقدار أية تغييرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي تنتج من تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ب) يتم زيادة المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية للقائمة بمقدار المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية الإضافية التي ستكون قائمة على افتراض تحويل كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

الأرباح

٣٣ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حصة الأسهم العادية للمنشأة الأم، كما هو محسوب طبقاً للفقرة (١٢) يجب تعديله بمقدار تأثيرات ما بعد الضريبة لما يلي:

(أ) أية توزيعات لأرباح للأسهم العادية المحتملة القابلة للتخفيض التي خصمت للوصول إلى صافي الربح للعائد لحصة الأسهم العادية كما هو محسوب طبقاً للفقرة ١٢؛

(ب) الفائدة المعترف بها خلال الفترة للأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ج) أية تغييرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي تنتج عن تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

٣٤ بعد تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى سهم عادية، البنود التي تم تعريفها في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) التي لا تظهر مرة أخرى. وبدلاً من ذلك سيكون للأسهم العادية الجديدة الحق في المشاركة في الربح أو الخسارة إلى حصة الأسهم العادية للمنشأة الأم، المحسوبة طبقاً للفقرة (١٢) لذلك يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم المحسوبة وفقاً للفقرة ١٢ للبنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) وأية ضرائب ذات علاقة. وتشمل المصاريف المرتبطة بالأسهم العادية المحتملة تكاليف المعاملة والخصومات المحسوبة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية (انظر الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأنوات المالية: الإقرارات والتقليد"، كما هو منقح في العام ٢٠٠٣).

٣٥ قد يؤدي تحويل بعض الأسهم العادية المحتملة الى تغييرات مترتبة على ذلك في الإيرادات والمصروفات الأخرى، فعلى سبيل المثال قد يؤدي التخفيض في مصروف الفائدة المتعلق بالسهم العادية المحتملة والزيادة الناتجة عن ذلك في صافي الربح للفترة الى زيادة في المصروف المتعلق بخطة المشاركة في الربح غير الإختيارية للموظفين، ومن أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة للفترة لأية تغييرات مترتبة في الإيرادات أو المصروفات.

حصة السهم

٣٦ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية مصوب طبقاً للفقرتين ١٩ و ٢٦ بالإضافة الى المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل كافة الأسهم العادية المؤدية للتخفيض المحتملة الى سهم عادية، ويجب اعتبار أنه قد تم تحويل الأسهم العادية للمحتملة المؤدية للتخفيض الى سهم عادية في بداية الفترة أو إذا كان ذلك لاحقاً في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتملة.

٣٧ يتم تحديد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها بشكل مستقل لكل فترة معروضة. إن عدد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها المشمول في فترة السنة حتى تاريخه هو ليس المتوسط المرجح لهذه الأسهم المشمول في كل حساب مرطي.

٣٨ يتم قياس الأسهم العادية المحتملة خلال الفترة التي تكون فيها متداولة. ويتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم إلغاؤها أو السماح بانهائها خلال الفترة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها متداولة. في حين يتم تضمين الأسهم العادية للمحتملة التي يتم تحويلها إلى سهم عادية خلال الفترة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم من بداية الفترة إلى تاريخ التحويل. ويتم تضمين الأسهم العادية للناتجة من تاريخ التحويل في الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٣٩ يتم تحديد عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض حسب شروط الأسهم العادية للمحتملة، ويفترض للحساب استخدام أفضل سعر تحويل أو سعر ممارسة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤٠ قد تصدر منشأة تليقة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة لمساهما عادية محتملة قابلة للتحويل إما الى سهم عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، أو الى سهم عادية للمشروع (معد التقرير)، وإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة تأثير تخفيض على حصة السهم من الأرباح الأساسية للموحد للمشروع معد التقرير فإنه يتم إدخالها في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

الأسهم العادية محتملة التخفيض

٤١ يجب معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يؤدي تحويلها الى سهم عادية الى تخفيض في صافي ربح السهم من العوائد العادية المستمرة.

٤٢ يستخدم المشروع الربح أو للخسارة من الأنشطة المستمرة المنشأة الأم على أنه "رقم الضبط" المستخدم لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية مؤهلة للتخفيض أو ضد التخفيض. الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة المنسوب إلى المنشأة الأم بما يتفق مع الفقرة ١٢ ويتم استبعاد البنود الخاصة بالعمليات التي توقفت.

٤٣ تكون الأسهم العادية المحتملة مضادة للتخفيض عندما يؤدي تحويلها إلى سهم عادية إلى زيادة حصة السهم من الأرباح من العمليات العادية المستمرة أو يخفض حصة السهم من الخسارة من العمليات العادية المستمرة، ويتم تجاهل تأثيرات الأسهم العادية المحتملة المضادة للتخفيض في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة .

٤٤ عند النظر فيما إذا كانت الأسهم المحتملة مؤهلة للتخفيض أو مضادة للتخفيض فإنه يتم النظر في كل إصدار أو سائلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل وليس بشكل إجمالي، لذلك، ومن أجل زيادة تراجع الدخل للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، تتم دراسة كل إصدار أو مجموعة من الأسهم العادية المحتملة بالتسلسل من الأكثر ترجيحاً إلى الأقل ترجيحاً من حيث الدخل، أي يتم شمل الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها "التي لها أقل نسبة ربحية من الأسهم للتصاعدية" في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم قبل تلك الأسهم التي لها أعلى نسبة ربحية من الأسهم للتصاعدية. ويتم عموماً شمل الخيارات والضمائمات أولاً لأنها لا تؤثر على قيمة بسط الحساب.

الخيارات والضمائمات وما يعادلها

٤٥ لغرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، تتولى المنشأة ممارسة الخيارات والضمائمات المحتمل تراجع دخلها الخاصة بالمنشأة. وتعتبر العائدات المتحصلة من هذه الأكواد على أنه قد تم إستلامها من إصدار الأسهم العادية حسب متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. إن الفرق بين عدد الأسهم العادية للصانرة وعدد الأسهم العادية للتي كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة ينبغي معاملته على أنه إصدار أسهم عادية بدون مقابل.

٤٦ يكون من المحتمل تراجع دخل الخيارات والضمائمات عندما تؤدي إلى إصدار أسهم عادية بسعر أقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويكون مبلغ تراجع دخل الأسهم هو متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مطروحاً منه سعر الإصدار. لذلك، ومن أجل حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يتم معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها تتألف مما يلي:

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية حسب متوسط سعرها في السوق خلال الفترة. ويفترض أن هذه الأسهم يتم تسعيرها بشكل معتدل ولا تكون متراجعة أو مرتفعة الدخل. ويتم تجاهلها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

(ب) عقد لإصدار باقي الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تولد هذه الأسهم أية عائدات ولا تؤثر على الربح أو للخسارة المنسوبة إلى الأسهم العادية المتداولة. لذلك، تكون هذه الأسهم متراجعة للدخل وتضاف إلى عدد الأسهم العادية المتداولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٤٧ يكون للخيارات والضمانات أثر احتمال تراجع الدخل فقط عندما يكون متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة يزيد عن سعر الممارسة للخيارات أو الضمانات (أي أنها أقل من سعر السوق). ولا يتم تعديل حصة الأسهم من الأرباح المبلغ عنها سابقاً بأثر رجعي لكي تعكس التخفيضات في أسعار الأسهم العادية.

١٤٧ بالنسبة لخيارات الأسهم والتزويكات الأخرى للدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يتضمن سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦ وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧ القيمة العادلة لأية بضائع أو خدمات سيتم تزويدها للمنشأة في المستقبل بموجب خيار السهم أو ترتيب آخر للدفع على أساس الأسهم .

٤٨ تتم معاملة خيارات أسهم الموظفين التي يكون لها أجل ثابت أو قابل للتحديد والأسهم العادية غير المستحقة على أنها خيارات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بالرغم من أنها قد تكون مشروطة بالاستحقاق. وتُعامل على أنها متداولة في تاريخ المنح. في حين تُعامل خيارات أسهم الموظفين القائمة على أساس الأداء على أنها أسهم مشروطة قابلة للإصدار لأن إصدارها مشروط بتلبية شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل

٤٩ ينعكس أثر تراجع دخل الأسهم للأدوات القابلة للتحويل في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم وفقاً للفقرتين ٣٣ و ٣٦.

٥٠ تكون الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات دخل أسهم مرتفع عندما يكون مبلغ الأرباح على هذه الأسهم المعلن عنها في الفترة الحالية أو المتراكمة للفترة الحالية لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وعلى نحو مماثل، يكون الدين القابل للتحويل ذو دخل أسهم مرتفع عندما تتجاوز فائدته (صافي الضريبة والتخفيضات الأخرى في الدخل أو المصروف) لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم.

٥١ إن الإسترداد أو التحويل المستحق للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من الممكن أن يؤثر فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل المتداولة سابقاً. وفي مثل هذه الحالات، يُسبب أي مقابل زائد مشار إليه في الفقرة ١٧ إلى تلك الأسهم التي يتم إستردها أو تحويلها لغرض تحديد ما إذا كان من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة المتداولة المتبقية. ويتم دراسة الأسهم المستردة أو المحولة بشكل منفصل عن تلك الأسهم التي لا يتم إستردها أو تحويلها.

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار

٥٢ وكما في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، تُعامل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا تم تلبية الشروط (أي أن تكون الأحداث قد حصلت). ويتم شمل الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق). وفي حالة عدم تلبية الشروط، فإن عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار المشمولة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يقوم على أساس عدد الأسهم التي سيتم إصدارها إذا كانت نهاية الفترة هي نفسها نهاية الفترة المشروطة. ولا يسمح بإعادة العرض إذا لم يتم تلبية الشروط عند انتهاء الفترة المشروطة.

٥٣ إذا كان الحصول أو المحافظة على مبلغ محدد من الأرباح لفترة ما يعتبر شرطاً للإصدار المشروط وإذا تم الحصول على ذلك المبلغ في نهاية فترة الإبلاغ ولكن يجب المحافظة عليه لفترة إضافية إلى ما بعد فترة الإبلاغ، فإن الأسهم العادية الإضافية تُعمل على أنها متداولة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، عند حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم. وفي تلك الحالة، يستند حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان مبلغ الأرباح في نهاية فترة الإبلاغ هو مبلغ الأرباح في نهاية الفترة المشروطة. ولأن الأرباح يمكن أن تتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم استيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٤ يمكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على سعر السوق المستقبلي للأسهم العادية. وفي تلك الحالة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، فإن حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم يستند إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان سعر السوق في نهاية فترة الإبلاغ هو سعر السوق في نهاية الفترة المشروطة. وإذا كان للشرط يقوم على أساس متوسط أسعار السوق خلال فترة زمنية تمتد إلى ما بعد نهاية فترة الإبلاغ، يتم استخدام متوسط الفترة الزمنية التي انقضت. ولأن سعر السوق يمكن أن يتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم استيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٥ من الممكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على الأرباح المستقبلية والأسعار المستقبلية للأسهم العادية. وفي مثل هذه الحالات، فإن عدد الأسهم العادية المشمول في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم يستند إلى كلا الشرطين (أي الأرباح حتى تاريخه وسعر السوق الحالي في نهاية فترة الإبلاغ). ولا تشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ الشرطين معاً.

٥٦ وفي حالات أخرى، يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على شرط آخر غير الأرباح أو سعر السوق (على سبيل المثال، افتتاح عدد معين من محلات البيع بالتجزئة). وفي مثل هذه الحالات، على افتراض أن الوضع الحالي للشرط يبقى دون تغير حتى نهاية الفترة المشروطة، تشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم وفقاً للوضع في نهاية فترة الإبلاغ.

٥٧ ويتم شمل الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار (بإستثناء تلك التي تغطيها اتفاقية الأسهم المشروطة، مثل الأدوات المشروطة القابلة للإصدار والتحويل) في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا يمكن افتراض أن الأسهم العادية المحتملة تكون قابلة للإصدار على أساس للشروط المحددة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة في الفقرات ٥٢-٥٦؛ و

(ب) إذا كان لا بد أن تعكس تلك الأسهم العادية المحتملة في الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، تحدد المنشأة أثرها على حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم من خلال اتباع أحكام للخيارات والضمانات في الفقرات ٤٥-٤٨، أو أحكام الأدوات القابلة للتحويل في الفقرات

٤٩-٥١، أو أحكام العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو نقداً في الفقرات ٥٨-٦١ أو الأحكام الأخرى، حيثما يكون مناسبا.

إلا أنه لا يتم تنفيذ للممارسة أو التحويل لغرض محاسبة الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة المتداولة المشابهة التي تكون غير مشروطة الإصدار.

العقود التي يمكن تسديدها بالأسهم العادية أو النقدية

٥٨ عندما تصدر المنشأة عقداً يمكن تسديده بالأسهم أو نقداً حسب لاختيار المنشأة، تفترض المنشأة أن العقد سيتم تسديده بالأسهم العادية، وأن الأسهم العادية المحتملة الناتجة سيتم شملها في الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم.

٥٩ وعندما يتم عرض مثل هذا العقد لأغراض المحاسبة كصل أو التزام، أو يحتوي عنصر حقوق ملكية وعناصر التزام، تعدل المنشأة البسط لأية تغيرات في الربح أو الخسارة من الممكن أن تكون قد نتجت خلال الفترة أو تم تصنيف العقد بشكل كامل على أنه أداة حق ملكية. وذلك لتعديل مشابه للتعديلات التي تقتضيها الفقرة ٣٣.

٦٠ بالنسبة للعقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقداً حسب لاختيار المالك، يتم استخدام التسوية الأكثر ترجيحاً من حيث دخل الأسهم من بين التسوية النقدية أو تسوية الأسهم في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٦١ من الأمثلة على العقد الذي يمكن تسويته بالأسهم العادية أو نقداً هي أداة دين تعطى المنشأة، عند الاستحقاق، حقا غير مفيد لتسوية المبلغ الرئيسي نقداً أو لسهمة العادية. ومن الأمثلة الأخرى هو خيار البيع المكتوب الذي يعطى المالك حرية للتسوية بالأسهم العادية أو نقداً.

الخيارات المشتراة

٦٢ لا يتم شمل العقود مثل خيارات الشراء وخيارات البيع المشتراة (أي الخيارات المحتفظ بها من قبل المنشأة في أسهمها العادية) في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن شملها يؤدي إلى زيادة في دخل الأسهم. ويتم ممارسة خيار البيع فقط إذا كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق ويتم ممارسة خيار الشراء إذا كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المكتوبة

٦٣ إن العقود التي تقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها، مثل خيارات البيع المكتوبة وعقود الشراء الأجلة، تنعكس في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. إذا كانت هذه العقود "أقل من سعر السوق" خلال الفترة (أي أن سعر الممارسة أو التسوية أعلى من متوسط سعر السوق لتلك الفترة)، يتم حساب الأثر المحتمل لتراجع دخل الأسهم على حصة السهم من الأرباح على النحو التالي:

- (أ) يُفترض في بداية الفترة أن يتم إصدار عدد كافي من الأسهم العادية (بمتوسط سعر السوق خلال الفترة) بغية زيادة العائدات لتلبية شروط العقد؛
- (ب) يُفترض أنه يتم استخدام العائدات من الإصدار لتلبية شروط العقد (أي إعادة شراء الأسهم)؛ و

(ج) تشمل الأسهم العادية المتزايدة (الفرق بين عدد الأسهم العادية التي يفترض أنها صدرت وعدد الأسهم العادية التي استلمت نتيجة تلبية شروط العقد) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

التعديلات بأثر رجعي

٦٤ إذا ارتفع عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة نتيجة الرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم، أو خفض نتيجة التجزئة العكسية للأسهم، يتم بأثر رجعي تعديل الحصة المتراجعة والحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لكل الفترات المعروضة. وإذا حدثت هذه التغييرات بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، فإن حسابات كل سهم لتلك البيانات المالية وأي بيانات مالية معروضة للفترة السابقة تستند إلى عدد الأسهم الجديدة. وينبغي الإفصاح عن حقيقة أن حسابات كل سهم تعكس هذه التغييرات في عدد الأسهم. وبالإضافة إلى ذلك، يتم تعديل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات المعروضة لاستيعاب آثار الأخطاء والتعديلات الناتجة من التغييرات في سياسات المحاسبية التي يتم محاسبتها بأثر رجعي.

٦٥ لا تعيد المنشأة عرض الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأي فترة سابقة معروضة للتغييرات في الافتراضات المستخدمة في حساب حصة للسهم من الأرباح أو لتحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية.

العرض

٦٦ تعرض المنشأة في متن بيان الدخل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم وللربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم للفترة لكل صنف من الأسهم العادية التي يكون لها حقا مختلفا للمشاركة في ربح الفترة. وعلى المنشأة أن تعرض الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم بشكل متكافئ لجميع الفترات المعروضة.

٦٧ يتم عرض حصة السهم من الأرباح لكل فترة يتم بشأنها عرض بيان الدخل. وإذا تم الإبلاغ عن الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم على الأقل لفترة واحدة، يتم الإبلاغ عنها لجميع الفترات المعروضة، حتى لو كانت تساوي الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وإذا كانت الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم مساوية للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يمكن تقديم عرض مزوج في سطر واحد في بيان الدخل.

٦٨ إن المنشأة التي تبلغ عن عملية متوقفة ما ينبغي أن توضح عن الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص العملية للمتوقفة أما في متن بيان الدخل أو في ملاحظات البيانات المالية.

٦٩ على المشروع عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة حتى ولو كانت المبالغ التي تم الإفصاح عنها سالبة (خسارة في حصة السهم).

الإفصاح

٧٠ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

- (أ) المبالغ المستخدمة في صورة البسط في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة المنسوبة إلى للشركة الأم للفترة. وينبغي أن تتضمن المطابقة الأثر الفردي لكل صنف من الأدوات التي تؤثر على حصة السهم من الأرباح.
- (ب) المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة ومطابقة هذه المقامات مع بعضها.
- (ج) الأدوات (بما في ذلك الأسهم المشروطة للقبلة للإصدار) التي من المحتمل أن تخفض من الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في المستقبل، ولكنها لم تشمل في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأنها ذات دخل أسهم مرتفع خلال الفترة (أو الفترات) المعروضة.
- (د) وصف لمعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتملة، باستثناء تلك التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرة ٦٤، التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي كان من الممكن أن تغير بشكل كبير عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة الإبلاغ.

٧١ تتضمن الأمثلة على المعاملات في الفقرة ٧٠ (د) ما يلي:

- (أ) إصدار الأسهم مقابل النقد؛
 - (ب) إصدار الأسهم عند استخدام العائدات لتمديد دين أو أسهم معتزلة متداولة في تاريخ الميزانية العمومية؛
 - (ج) استرداد الأسهم العادية المتداولة؛
 - (د) تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة المتداولة في تاريخ الميزانية العمومية إلى أسهم عادية؛
 - (هـ) إصدار الخيارات أو الضمانات أو الأدوات القابلة للتحويل؛ و
 - (و) تحقيق الشروط التي تؤدي إلى إصدار الأسهم المشروطة للقبلة للإصدار.
- لا يتم تعديل مبالغ حصة السهم من الأرباح للمعاملات التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية لأن هذه المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم لتحقيق ربح أو خسارة الفترة.

٧٢ يمكن للأدوات المالية والعقود الأخرى التي تنتج أسهما عادية محتملة أن تشمل على شروط ولحكام تؤثر على قياس حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، ويمكن لهذه الشروط والأحكام أن تحدد فيما إذا كانت لية أسهم عادية محتملة مودية للتخفيض أم لا، وإذا كانت كذلك بيان تأثيرها على المعدل الموزون لعدد الأسهم القائمة ودية تحديلات مترتبة على صفلي الربح العائد لحصة الأسهم العادية،

وسواء كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *الأدوات المالية: الإفصاح* يتطلب الإفصاح عن الشروط والأحكام أم لا فإن هذا للمعيار يشجع على هذا الإفصاح.

٧٣ إذا قام المشروع بالإفصاح، بالإضافة إلى حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، عن مبلغ حصة السهم باستخدام أحد مكونات صافي الربح الظاهر في التقرير عدا عن أحد متطلبات هذا المعيار، كالمبالغ باستخدام المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المحددة طبقاً لهذا المعيار، يتم بشكل متكافئ الإفصاح عن للمبالغ الأساسية والمراجعة من الأرباح لكل سهم المتوقعة بهذا العنصر ويتم عرضها في ملاحظات البيئات المالية. وعلى المنشأة أن تشير إلى الأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد البسط، بما في ذلك ما إذا كانت المبالغ لكل سهم قبل أو بعد الضرائب. وإذا تم استخدام أحد عناصر بيان الدخل الذي لا يتم الإبلاغ عنه كبنء سطر في بيان الدخل، يتم توفير المطابقة بين العنصر المستخدم وبنء السطر الذي يتم الإبلاغ عنه في بيان الدخل.

تاريخ النفاذ

٧٤ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيئات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب بيانات أخرى

٧٥ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "العائد على السهم" (صدر في ١٩٩٧).

٧٦ حل هذا المعيار محل التفسير ٢٤ "حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي قد تتم تسويتها بالأسهم".

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار.

الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم

١١ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح على أساس البيانات المالية الموحدة، فإن الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم تشير إلى الربح أو الخسارة للمنشأة الموحدة بعد للتدليل لحقوق الأقلية.

إصدار الحقوق

٢١ إن إصدار الأسهم العادية في وقت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة لا يؤدي عادة إلى عنصر أسهم للمنحة. وهذا لأنه يتم عادة إصدار الأسهم العادية المحتملة مقابل قيمة كاملة، مما ينتج عنه تغيير نسبي في الموارد المتوفرة للمنشأة. وفي إصدار الحقوق، يكون عادة سعر الممارسة أقل من القيمة العادلة للأسهم. لذلك، وكما هو مشار إليه في الفقرة ٢٧(ب)، يتضمن "إصدار الحقوق" هذا عنصر أسهم للمنحة. وإذا تم تقديم إصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين، يكون عدد الأسهم العادية التي ينبغي استعمالها في حساب الحصة الأساسية والمراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل إصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية للمتدولة قبل الإصدار، مضروباً بالعملة التالية:

القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق

القيمة العادلة للحقوق السابقة للنظرية لكل سهم

ويتم حساب القيمة العادلة للحقوق السابقة للنظرية لكل سهم عن طريق إضافة قيمة السوق الإجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق إلى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتدولة بعد ممارسة الحقوق. وحيث يتم تداول الحقوق علناً وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، يتم تحديد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب في نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

الرقم الرقابي

٣١ من أجل توضيح طريقة تطبيق مفهوم الرقم الرقابي المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣، نفترض أن لدى المنشأة ربح من العمليات المستمرة يُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٤٨٠٠ * وحدة عملة، وخسارة من العمليات المتوقفة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة (٧,٢٠٠) وحدة عملة، وخسارة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة (٢,٤٠٠) وحدة عملة، و ٢,٠٠٠ سهم على و ٤٠٠ سهم على محتمل متداول. إن الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم تبلغ ٢,٤٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة و (٣,٦٠) وحدة عملة للعمليات المتوقفة، و ١,٢٠ وحدة عملة للخسارة. تشمل الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن حصة السهم من الأرباح الناتجة بقيمة ٢,٠٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة ذات دخل متراجع من الأسهم، على افتراض أنه لا يوجد أي أثر ربح أو خسارة لهذه الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم. ولأن للربح من العمليات المستمرة

* يتم في هذه الإرشادات التعبير عن المبالغ النقدية بـ "وحدات العملة".

المنسوب إلى الشركة الأم هو الرقم المسيطر، تشمل المنشأة أيضاً تلك الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب المبالغ الأخرى لحصة السهم من الأرباح، بالرغم من أن المبالغ للنتيجة لحصة السهم من الأرباح ذات دخل أسهم مرتفع إلى المبالغ المقارنة للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، أي أن الخسارة لكل سهم أقل من (٣ وحدات عملة) لكل سهم عن الخسارة من العمليات المتوقعة و(١,٠٠٠ وحدة عملة) لكل سهم عن الخسارة).

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

٤١ لغرض حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، فإن متوسط سعر السوق للأسهم العادية المفترض أنه يتم إصدارها يتم حسابه على أساس متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ومن ناحية نظرية، يمكن شمل كل معاملة في السوق للأسهم العادية منشأة ما في تحديد متوسط سعر السوق. وبطريقة عملية، إن وجود معدل بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية عادة ما يكون ملائماً.

٥١ وبشكل عام، تُعتبر أسعار الإقبال في السوق ملائمة لحساب متوسط سعر السوق. ولكن عندما تتقلب الأسعار بشكل كبير، عادة ما ينتج عن متوسط الأسعار المتكثفة والمترتبة سعراً أكثر تمثيلاً. ويتم بشكل منسجم استخدام الطريقة المستعملة لحساب متوسط سعر السوق ما لم تعد غير تمثيلية بسبب تغير الظروف. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستخدم أسعار الإقبال في السوق لحساب متوسط سعر السوق لعدة سنوات لأسعار مستقرة نسبياً، يمكن أن تنتقل إلى استخدام متوسط الأسعار المتكثفة والمترتبة إذا بدلت الأسعار بالتقلب بشكل كبير ولم يعد ينتج عن أسعار الإقبال في السوق متوسط سعر تمثيلي.

الخيارات والضمانات وما يعادلها

٦١ يفترض أن الخيارات أو الضمانات لشراء الأدوات القابلة للتحويل تتم ممارستها لشراء الأدوات القابلة للتحويل عندما يكون متوسط أسعار الأدوات القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يتم الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر الممارسة للخيارات أو الضمانات. إلا أن الممارسة لا يفترض ما لم يفترض أيضاً تحويل الأدوات القابلة للتحويل المتدولة المشابهة.

٧١ يمكن أن تسمح أو تقتضي الخيارات أو الضمانات عرض الدين أو أدوات أخرى للمنشأة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة) لتسديد كل أو جزء من سعر الممارسة. وفي حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يكون لتلك الخيارات أو الضمانات أثر تراجع دخل الأسهم إذا: (أ) كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية ذات العلاقة للفترة يزيد عن سعر الممارسة أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة التي سيتم عرضها أقل من ذلك السعر الذي يمكن به عرض الأداة بموجب اتفاقية الخيار أو الضمان، ويحدد الخصم الناتج سعر الممارسة للفعال بأقل من سعر السوق للأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند الممارسة. وفي حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يفترض أنه تتم ممارسة تلك للخيارات أو الضمانات ويفترض أنه يتم عرض الدين أو أدوات أخرى. وإذا كان عرض النقد أكثر جدوى لمالك الخيار أو الضمان ويسمح للعدّ بعرض النقد، يفترض عرض النقد. ويتم إضافة الفائدة (صافي الضريبة) على أي دين يفترض عرضه على أنه تحليل للبسط.

٨١ ويُمنح نفس المعاملة للأسهم الممتازة التي تكون ذات شروط مماثلة أو للأدوات الأخرى التي تشتمل على خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالدفع نقداً من أجل الحصول على معدل تحويل أفضل.

٩١ يمكن أن تقتضى البنود الأساسية لخيارات أو ضمانات معينة تطبيق العلاقات المستمدة من ممارسة تلك الأدوات لإسترداد دين ما أو أدوات أخرى للمنشأة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة). وفي حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم، يفترض أنه تتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمانات وأنه يتم تطبيق العلاقات لشراء الدين حسب متوسط سعر السوق بدلا من شراء أسهم عادية. إلا أن زيادة العلاقات المستمدة من الممارسة المفترضة عن المبلغ المستخدم للشراء المفترض للدين تؤخذ بعين الاعتبار (أي يفترض استعمالها لإعادة شراء الأسهم العادية) في حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم. ويتم إضافة الفائدة (صافي الضريبة) على أي دين يفترض شرائه على أنه تعديل للبسط.

خيارات البيع المكتوبة

١٠١ من أجل توضيح تطبيق الفقرة ٦٣، افترض أن المنشأة تملك ١٢٠ خيار بيع مكتوب متداول في أسهمها العادية بسعر ممارسة ٣٥ وحدة عملة. ويكون متوسط سعر السوق لأسهمها العادية للفترة هو ٢٨ وحدة عملة. وفي حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم، نفترض المنشأة أنها قامت بإصدار ١٥٠ سهم بسعر ٢٨ وحدة عملة للسهم في بداية الفترة لاستيفاء التزام البيع الخاص بها بقيمة ٤,٢٠٠ وحدة عملة. ويتم إضافة الفرق بين ١٥٠ من الأسهم العادية الصادرة و ١٢٠ من الأسهم العادية المستلمة من استيفاء خيار البيع (٣٠ سهم عادي تصاعدي) إلى المقام في حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة

١١١ إن الأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة أو أسهم عادية للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر (المنشأة المعدة للتقارير) يتم شملها في حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم كما يلي:

(أ) إن الأدوات الصادرة عن شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة والتي تمكن مالكيها من الحصول على أسهم عادية في الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة يتم شملها في حساب بيانات الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة للزميلة. من ثم يتم شمل حصة السهم من الأرباح تلك في حسابات حصة السهم من الأرباح للخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير على أساس احتفاظ المنشأة المعدة للتقارير بأدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

(ب) إن أدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة للزميلة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية خاصة بالمنشأة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لغرض حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم. وبطريقة مماثلة، فإن الخيارات أو الضمانات الصادرة عن الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة للزميلة لشراء الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لغرض حساب الحصص المترجمة الموحدة من الأرباح لكل سهم.

١٢١ لغرض تحديد أثر حصة السهم من الأرباح للأدوات الصادرة عن المنشأة المعدة للتقارير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة، يفترض أنه يتم تحويل الأدوات ويتم تعديل البسط (الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم) حسب الحاجة وفقا للفقرة ٣٣. بالإضافة إلى تلك التعديلات، يتم تعديل البسط لأي تغير في الربح أو الخسارة المسجلة من قبل المنشأة المعدة للتقارير (مثل دخل أرباح الأسهم أو دخل طريقة حقوق الملكية) المنسوبة إلى الزيادة في عدد الأسهم العادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة

الزميلة المتداولة نتيجة للتحويل المفترض. لا يتأثر المقام في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم لأن عدد الأسهم العادية المتداولة الخصة بالمنشاء المدة للتقارير لا يتغير عند التحويل المفترض.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين

١٣١ تتضمن حقوق الملكية لبعض المنشآت ما يلي :

- (أ) الأدوات التي تشارك في أرباح الأسهم مع الأسهم العادية وفقاً لمعاملة محددة سابقاً (مثلاً، لثنتين مقابل واحد) مع وجود، في بعض الأحيان، حداً أعلى للطلاق المشاركة (مثلاً، إلى حد مبلغ محدد للسهم لكن لا يتجاوزه).
- (ب) فئة من الأسهم العادية التي يكون لها معدل أرباح لسهم مختلف عن معدل أرباح فئة أخرى من الأسهم العادية ولكن بدون حقوق سابقة أو حقوق أفضل.

١٤١ لغرض حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يفترض للتحويل لتلك الأدوات المذكورة في الفقرة (١٣١) القليلة للتحويل إلى سهم عادية إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. وبالنسبة لتلك الأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من الأسهم العادية، يتم تخصيص ربح أو خسارة الفترة للفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة وفقاً لحقوق أرباح الأسهم الخاصة بها أو الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح غير الموزعة. ولحساب الحصة المترجمة والاساسية من الأرباح لكل سهم:

- (أ) يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في لشركة الأم (تخفيض الربح وزيادة الخسارة) بمبلغ أرباح الأسهم المعلنة للفترة في كل فئة من الأسهم وبالمبلغ التعاقدي لأرباح الأسهم (أو الفائدة على السندات المشاركة) التي يجب دفعه للفترة (مثلاً، الأرباح المتركمة غير المدفوعة).
- (ب) يتم تخصيص الربح أو الخسارة المتبقية للأسهم العادية ولأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذي تشارك فيه كل أداة في الأرباح كما لو أنه قد تم توزيع كامل ربح أو خسارة الفترة. ويتم تحديد مجموع الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أداة حقوق الملكية من خلال جمع المبلغ المخصص لأرباح الأسهم والمبلغ المخصص لخاصية المشاركة.
- (ج) يتم تقسيم إجمالي مبلغ الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أدوات حقوق الملكية على عدد الأدوات المتداولة التي يتم لها تخصيص الأرباح من أجل تحديد حصة السهم من الأرباح للأداة.
- وبالنسبة لحساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يتم تضمين جميع الأسهم العادية المحتملة المفترض أنه قد تم إصدارها في الأسهم العادية المتداولة.

الأسهم المدفوعة جزئياً

١٥١ وحيث يتم إصدار الأسهم العادية ولا يتم دفعها بالكامل، فإنها تُعامل في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على أنها جزء من السهم العادي إلى الحد الذي تكون فيه مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة مقارنة بسهم عادي مدفوع بالكامل.

١٦١ إلى الحد الذي لا تكون فيه الأسهم المدفوعة جزئياً غير مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة، فإنها تُعامل على أنها مرافقة للخيارات أو الضمانات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويفترض أن الرصيد غير المدفوع يمثل عائدات مُستخدمة لشراء أسهم عادية. ويكون عدد الأسهم المشمولة في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتبة وعدد الأسهم المفترض أنه قد تم شرائها.

الملحق (ب)

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك للتاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا للمعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا للمعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير نيفيد نويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هالز - جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيابرت جيلارد
	جيمس جيه ليمسرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميت
	جيوفري ولتينغتون
	تاتسومي ياسادا

أساس الاستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "حصة السهم من الأرباح"

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٣، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "حصة السهم من الأرباح" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في يوليو ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل وللنصوص غير اللازمة والتلخيصات الواردة في المعايير والطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي مايو ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ سبتمبر ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لتحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣٣، لا ينقلش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣ التي لم يعد للمجلس النظر فيها.

عرض حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم

إستنتاج ٤ اقترحت مسودة العرض المنشورة في أيار ٢٠٠٢ شطب الفقرتين ٢ و ٣ من للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، للذين تتصلان على أنه عندما يتم عرض البيانات المالية المنفصلة والموحدة للشركة الأم، ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح فقط على أساس المعلومات الموحدة.

إستنتاج ٥ أبدى بعض المجابون قلقاً من أن عرض عديدين اثنين لحصة السهم من الأرباح (واحد للبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم والآخر للبيانات المالية الموحدة) يمكن أن يكون أمراً مضللاً.

إستنتاج ٦ لاحظ للمجلس أن الإقصاص عن مبلغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم مفيد في حالات محدودة، ولذلك قرر الاحتفاظ بحرية الاختيار. إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي على المعيار منع عرض مبالغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم في البيانات المالية الموحدة (سواء في متن البيانات المالية أو في الملاحظات).

العقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقداً

إستنتاج ٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي على المنشأة أن تشمل في حساب عدد الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم العقود التي يمكن تسويتها بواسطة الأسهم العادية أو نقداً، حسب اختيار المنشأة المصدرة، على أسس الافتراض القابل للتحقق بأن العقود سوف يتم تسويتها بالأسهم. ويمكن نحض هذا الافتراض المقترح إذا تصرف المنشأة المصدرة من خلال نمط محدد من الممارسة السابقة أو سياسات معلنة أو من خلال تقديم بيان حالي محدد يوضح للأطراف الأخرى الطريقة التي تتوقع أن تتم بها التسوية. ونتيجة لذلك أوجدت المنشأة المصدرة توقعاً صحيحاً فيما يتعلق بتلك الأطراف الأخرى بأنها ستقوم بالتسوية بطرق أخرى غير إصدار الأسهم.

إستنتاج ٨ وافق أغلب المجلوبون بشأن مسودة العرض على المعاملة المقترحة للعقود التي يمكن تسويتها في الأسهم العادية أو نقداً حسب اختيار المنشأة المصدرة. إلا أن المجلس قرر سحب فكرة الافتراض القابل للتحقق ودمج متطلبات التفسير رقم ٢٤ "حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم" في المعيار. ويتضمن التفسير رقم ٢٤ اعتبار البيانات المالية والعقود الأخرى التي يمكن أن تؤدي إلى إصدار الأسهم العادية للمنشأة على أنها أسهم عادية محتملة خاصة بالمنشأة.

إستنتاج ٩ بالرغم من أن المعاملة المقترحة كان من الممكن أن تتوافق مع تلك المعاملة التي تقتضيها العديد من هيئات وضع المعايير التفسيرية، مثل بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨ "حصة السهم من الأرباح"، إلا أن المجلس استنتج أن فكرة الافتراض القابل للتحقق لا تتسم مع الهدف للمعان للصفة المترجمة من الأرباح لكل سهم. ووافق مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي على اعتبار هذا الاختلاف جزء من مشروع المقاربة المشترك قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض المنهج التالي لحساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه:

- (أ) يكون عدد الأسهم العادية المحتملة هو المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة المشمول في كل حساب مرحلي للحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، بدلا من المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة التي تم قياسها خلال الفترة التي كانت متداولة فيها (أي دون الأخذ بعين الاعتبار المعلومات حول الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم للمبلغ عنها خلال الفترات المرحلية).
- (ب) يتم حساب عدد الأسهم العادية المحتملة باستخدام متوسط سعر السوق خلال الفترات المرحلية، بدلا من استخدام متوسط سعر السوق خلال السنة حتى تاريخه.
- (ج) يتم قياس الأسهم المشروطة القابلة للإصدار للفترات المرحلية التي كانت خلالها مشمولة في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، بدلا من شملها في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم (إذا تم تحقيق الشروط) من بداية فترة الإبلاغ للسنة حتى تاريخه (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق).

استنتاج ١١ لم يوافق أغلبية المجاورين على مسودة العرض مع المنهج المقترح لحساب السمة حتى تاريخه للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وكلفت أبرز المناقشات ضد هذا المنهج هو أن الحساب المقترح للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم يمكن أن ينتج عنه مبلغ للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسمة حتى تاريخه مختلف بالنسبة للمنشآت التي تعد التقارير بشكل متكرر، على سبيل المثال، على أساس فصلي أو نصف سنوي، والمنشآت التي تعد التقارير بشكل سنوي فقط. وقد لوحظ أيضاً أن هذه المشكلة تتفاقم مع المنشآت التي تكون أعمالها موسمية.

استنتاج ١٢ درس المجلس ما إذا يقبل بأن تؤدي الاختلافات في تكرار إعداد التقارير المرحلية إلى الإبلاغ عن مبالغ مختلفة لحصة السهم من الأرباح. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية المرحلية" ينص على "أن تكرار إعداد التقارير للمنشأة (سنوي، أو نصف سنوي، أو فصلي) ينبغي ألا يؤثر في قياس نتائجها السنوية". ولتحقيق ذلك الهدف، ينبغي إجراء القياسات لأغراض إعداد التقارير المرحلية على أساس السمة حتى تاريخه.

استنتاج ١٣ ودرس المجلس أيضاً ما إذا يمكنه تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية لضمان التوافق بين كل المنشآت التي تعد البيانات المالية وفقاً للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، أي تلك التي تتنرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ بمقتضى إصدار أدوات التداول العام أو لأنها اختارت عرض حصة السهم من الأرباح. غير أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ ينص على "أن هذا المعيار لا يحدد أي المنشآت التي ينبغي أن يطلب منها نشر التقارير المالية المرحلية، أو مدى تكرار نشرها، أو وقت نشرها بعد نهاية الفترة المرحلية". ويتم تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية من قبل منظمي الأوراق المالية، وأسواق البورصة، والحكومات، وهيئات المحاسبة، وتختلف حسب الاختصاصات.

استنتاج ١٤ بالرغم من أن المنهج المقترح لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسمة حتى تاريخه كان متوافقاً مع بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨، إلا أن المجلس استنتج أن هذا المنهج لا ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وأنه لا يستطيع تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية. وقد وافق مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على اعتبار هذا الاختلاف جزءاً من مشروع المقاربة المشتركة قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى المسألة المشار إليها في الفقرة "استنتاج ٩".

التغييرات الأخرى

استنتاج ١٥ نشأت العديد من مسائل التنفيذ منذ إصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، وكانت عادة ما تتعلق بتطبيق المعيار على هياكل وترتيبات رأس المال المعقدة. واستجابة على ذلك، قرر المجلس توفير إرشادات تطبيق إضافية في الملحق إلى جانب الأمثلة التوضيحية حول بعض المسائل الأكثر تعقيداً التي لم يتم تناولها في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتتضمن هذه المسائل آثار الأسهم المشروطة للقبلة للإصدار والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة ولوات حقوق الملكية المشاركة وخيارات البيع للمكتوبة وخيارات الشراء والبيع المشتركة.

المحتويات

الأمثلة التوضيحية

المثال ١	الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة
المثال ٢	المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية
المثال ٣	إصدار أسهم المنحة
المثال ٤	إصدار الحقوق
المثال ٥	اثر خيارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم
المثال ١٥	تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين
المثال ٦	السندات القابلة للتحويل
المثال ٧	الأسهم المشروطة القابلة للإصدار
المثال ٨	السندات القابلة للتحويل التي تتم تسويتها بالأسهم أو نقدا حسب إختيار المنشأة المصدرة.
المثال ٩	حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يُحتمل تراجع دخلها
المثال ١٠	أدوات الشركة التابعة: حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم
المثال ١١	أدوات حقوق الملكية للمشاركة والأسهم العادية المكونة من الفئتين
المثال ١٢	حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم وعرض بيان الدخل (مثال شامل)

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "حصة السهم من الأرباح" أمثلة توضيحية

هذا الممثل ملحق بالمعيار ٣٣، ولكن لا يعتبر جزءاً منه٢.

المثال ١ - الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٢ و ١٥

أصدرت المنشأة (د) أسهم ممتازة متركمة غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة اسمية ١٠٠ وحدة عملة في ١ كانون الثاني ٢٠٠١. ويستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) أرباح أسهم سنوية تراكمية بقيمة ٧ وحدات عملة للسهم من بداية علم

وفي وقت الإصدار، كان مردود أرباح الأسهم حسب معدلات السوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) مساوية ٧٪ سنوياً. لذلك، كان من الممكن أن تتوقع المنشأة (د) استلام عائدات بما يقارب ١٠٠ وحدة عملة لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لو أن معدل أرباح الأسهم بقيمة ٧ وحدات عملة لكل سهم كان مساوياً للمفعول في تاريخ الإصدار.

وفيما يتعلق بشروط دفع أرباح الأسهم، تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ وحدة عملة لكل سهم، أي بخمس قيمته ١٨,٣٧ وحدة عملة للسهم الواحد. ويمكن حساب سعر الإصدار بأخذ القيمة الحالية (١٠٠ وحدة عملة)، مخسومة بنسبة ٧٪ خلال فترة ثلاث سنوات.

ولأنه يتم تصنيف الأسهم على أنها حقوق ملكية، يتم إطفاء خصم الإصدار الأصلي على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ويتم معاملته كأرباح أسهم ممتازة لأغراض حصة السهم من الأرباح. ولحساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، يتم خصم أرباح الأسهم المفترضة لثلاثة لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم:

السنة	المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كالغون الثاني	أرباح الأسهم المفترضة ^(١)	المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كالغون الأول	أرباح الأسهم المنفوعة
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٢٠٠١	٨١,٦٣	٥,٧١	٨٧,٣٤	-
٢٠٠٢	٨٧,٣٤	٦,١٢	٩٣,٤٦	-
٢٠٠٣	٩٣,٤٦	٦,٥٤	١٠٠,٠٠	-
بعد ذلك	١٠٠,٠٠	٧,٠٠	١٠٧,٠٠	(٧,٠٠)

(أ) بنسبة ٧٪.

(ب) قبل دفع أرباح الأسهم

المثال ٢ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: معايير المحاسبة الدولية ٣٣، الفقرات ١٩-٢١

الأسهم المتداولة	أسهم الخزينة ^(١)	الأسهم الصادرة	
١,٧٠٠	٣٠٠	٢,٠٠٠	١ كانون الثاني ٢٠×١ الرصيد في بداية السنة
٢,٥٠٠	- -	٨٠٠	٣١ أيار ٢٠×١ إصدار أسهم جديدة مقابل النقد
<u>٢,٢٥٠</u>	<u>٢٥٠</u>	<u>- -</u>	١ كانون الأول ٢٠×١ شراء أسهم خزينة مقابل النقد
<u><u>٢,٢٥٠</u></u>	<u><u>٥٥٠</u></u>	<u><u>٢,٨٠٠</u></u>	٣١ كانون الأول الرصيد في نهاية السنة
			٢٠×١

حساب المتوسط المرجح:

$$١,٧٠٠ \times \frac{١٢}{٥} + (٢,٥٠٠ \times \frac{١٢}{٦}) + (٢,٢٥٠ \times \frac{١٢}{١}) = ٢,١٤٦ \text{ سهم /ر}$$

$$(١,٧٠٠ \times \frac{١٢}{١٢}) + (٨٠٠ \times \frac{١٢}{٧}) - (٢٥٠ \times \frac{١٢}{١}) = ٢,١٤٦ \text{ سهم}$$

(١) سهم الخزينة هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية تم إعادة شرائها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة المصدرة نفسها أو شركاتها التابعة.

المثال ٣ إصدار أسهم المنح

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧ (أ) و ٢٨

١٨٠ وحدة عملة	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعام ٢٠٠٠
٦٠٠ وحدة عملة	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعام ٢٠٠١
٢٠٠ سهم	الأسهم العادية المتداولة حتى ٣٠ أيلول ٢٠٠١
٢ سهم عادي لكل سهم عادي متداول في ٣٠ أيلول $٤٠٠ = ٢ \times ١٢٠,٠ \times ٢٠$	إصدار الأسهم للمنحة ١ تشرين الأول ٢٠٠١
$\frac{٦٠٠ \text{ وحدة عملة} = ١,٠٠ \text{ وحدة عملة}}{(٤٠٠ + ٢٠٠)}$	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠٠١
$\frac{١٨٠ \text{ وحدة عملة} = ٠,٣٠ \text{ وحدة عملة}}{(٤٠٠ + ٢٠٠)}$	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠٠٠

ولأن إصدار أسهم المنح كان بدون مقابل، يُعامل كما لو أنه حدث قبل بداية ٢٠٠٠، أول فترة يتم عرضها.

المثال ٤ - إصدار الحقوق

للمرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧ (ب) و ٢٨

٢٠٢٢	٢٠٢١	٢٠٢٠	
<u>١,٨٠٠ (وحدة عملة)</u>	<u>١,٥٠٠ (وحدة عملة)</u>	<u>١,١٠٠ (وحدة عملة)</u>	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
			الأسمم المتداوله قبل إصدار الحقوق
			إصدار الحقوق
			٥٠٠ سهم
			سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم متداولة (مجموع ١٠٠ سهم جديد)
			سعر الممارسة: ٥,٠٠ وحده عملة
			تاريخ إصدار الحقوق: ١ كانون الثاني ٢٠٢١
			آخر تاريخ لممارسة الحق: ١ آذار ٢٠٢١
			١١,٠٠ وحدة عملة
			سعر السوق للسهم العادي الواحد مباشرة قبل الممارسة في: ١ آذار ٢٠٢١
			تاريخ الإبلاغ
			٣١ كانون الأول
			حساب قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم

القيمة العادلة لجميع الأسهم المتداولة قبل ممارسة الحقوق + المجموع الكلي المستلم من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم المتداولة قبل الممارسة + عدد الأسهم الصادرة في الممارسة

$$\frac{(١١,٠٠ وحدة عملة \times ٥٠٠ سهم) + (٥ وحدة عملة \times ١٠٠ سهم)}{٥٠٠ سهم + ١٠٠ سهم}$$

قيمة الحقوق لنظرية السابقة لكل سهم = ١٠,٠٠ وحده عملة

حساب عامل التعديل

$$\frac{\text{القيمة العادلة لكل سهم قبل ممارسة الحقوق}}{\text{قيمة الحقوق السابقة لنظرية لكل سهم}} = \frac{١١,٠٠ وحدة عملة}{١٠,٠٠ وحدة عملة} = ١,١٠$$

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

٢٠٢٢	٢٠٢١	٢٠٢٠	
		٢,٢٠ وحدة عملة	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠٢٠ كما تم الإبلاغ عنها أصلاً
		٢,٠٠ وحدة عملة	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠٢٠ التي تم إعادة عرضها لحقوق الإصدار
			الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠٢١ بما في ذلك أثر إصدار الحقوق
			الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠٢٢
			٣ وحده عملة

المثال ٥ آثار خيارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

للمرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٤٥-٤٧

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للعام ٢٠×١	١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتدولة خلال العام ٢٠×١	٥٠٠,٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادي واحد خلال العام ٢٠×١	٢٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠,٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠ وحدة عملة

حساب حصة السهم من الأرباح

الأرباح	السهم	لكل سهم
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في لشركة الأم للعام ٢٠×١	١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	
المتوسط المرجح للأسهم العادية المتدولة خلال لعام ٢٠×١	٥٠٠,٠٠٠	
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم		٢٤٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار	١٠٠,٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التي كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر السوق: (١٠٠,٠٠٠ × ١٥,٠٠٠ وحدة عملة) / ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة	(٧٥,٠٠٠)	
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٢٩ وحدة عملة

(١) لم تزد الأرباح لأن مجموع عدد الأسهم ارتفع فقط بمقدار عدد الأسهم (٢٥٠٠٠) التي اعتبر أنه قد تم إصدارها بدون مقابل (انظر الفقرة ٤٦(ب) من المعيار).

المثال ٥ (أ) تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين

١,٠٠٠	المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المستحقة لكل موظف
١,٢٠٠ وحدة عملة	مبلغ المتوسط المرجح لكل موظف ينبغي الاعتراف به خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق لخدمات الموظفين التي سيتم تقديمها كمقابل لخيارات الأسهم، المحددة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفع على أساس الأسهم".
١٥ وحدة عملة	سعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم غير المستحقة

حساب سعر الممارسة المعدل

١,٢٠٠ وحدة عملة	القيمة المعادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل موظف
١,٢٠ وحدة عملة	القيمة المعادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل خيار (١,٠٠٠/١,٢٠٠)
١٦,٢٠ وحدة عملة	مجموع سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥,٠٠ وحدة عملة + ١,٢٠ وحدة عملة)

(عملة)

المثال ٦- السندات القابلة للتحويل*

المراجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٣٦ و ٤٩

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١,٠٠٤ وحدة عملة
الأسمم العادية المتداولة	١,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	١٠٠ وحدة عملة
السندات القابلة للتحويل	١٠٠
يتم تحويل كل مجموعة مكونة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية	
مصرفوف الفائدة للسنة الحالية المتعلقة بخمسة الإلتزام للسندات القابلة للتحويل	١٠ وحدات عملة
الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بمصرفوف الفائدة ذلك	٤ وحدات عملة

ملاحظة: يتضمن مصرفوف الفائدة لطفاء الخصم للفاتج من الإعراف الأولى لمصرفوف الإلتزام (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " الأدوات المالية: الإصاح والعرض ").

الربح المعدل المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١,٠٠٤ وحدة + ١٠ وحدات - ٤
عدد الأسهم العادية للفاتجة عن تحويل السندات	٣٠ وحدات = ١,٠١٠ وحدة عملة
عدد الأسهم للعادية المستعملة لحساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم	١,٠٣٠ = ٣٠ + ١,٠٠٠
الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم	١,٠١٠ وحدة عملة / ١,٠٣٠ = ٠,٩٨ وحدة عملة

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة ولأرباح الأسهم ذات العلاقة على أنها مصرفوف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

المثال ٧ الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٩ و ٢٤ و ٣٦ و ٣٧ و ٤١-٤٣ و ٥٢

الأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١ ١,٠٠٠,٠٠٠ (لم يكن هناك أي تداول للخيارات أو الضمانات أو الأذونات القابلة للتحويل خلال الفترة)

تنص اتفاقية معينة متعلقة بعملية حديثة لاندماج الأصول على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس للشروط التالية:

٥,٠٠٠ سهم عادي إضافي لكل موقع تجزئة جديد تم
افتتاحه خلال العام ٢٠×١

١,٠٠٠ سهم عادي إضافي لكل قيمة ١,٠٠٠ وحدة
عملة من الربح الموحد بزيادة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة
عملة للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

مواقع التجزئة التي تم افتتاحها خلال السنة: موقع واحد في ١ أيار ٢٠×١

موقع واحد في ١ أيلول ٢٠×١

الأرباح للموحدة للسنة حتى تاريخه المنسوبة إلى ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ آذار ٢٠×١
لصاحب الأسهم العادية في الشركة الأم

٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في حزيران ٢٠×١

١,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣٠ أيلول ٢٠×١

(بوتضمن ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة خسارة من عملية
متوقفة معينة)

٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ كانون الأول

٢٠×١

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

السنة الكاملة	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البسط (وحدة عملة)
٢,٩٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	(٤٠٠,٠٠٠)	١,٧٠٠,٠٠٠	١,١٠٠,٠٠٠	المقام
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	الأسهم العادية المتداولة
٥,٠٠٠ (٥)	١٠,٠٠٠	٦,٦٦٧ (٦)	٣,٣٣٣ (٣)	—	بنود طارئة لموقع التجزئة
—	—	—	—	—	بنود طارئة للأرباح ^(٩)
١,٠٠٥,٠٠٠	١,٠١٠,٠٠٠	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٠,٠٠٠	مجموع الأسهم
٢,٨٩	٠,٩٩	(٠,٤٠)	١,٢٠	١,١٠	الحصة الأساسية من
					الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)

(أ) ٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{2}{1}$

(ب) ٥,٠٠٠ سهم + (٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{1}{2}$)

(ج) (٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{8}{12}$) + (٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{4}{12}$)

(د) لا يكون للبنود الطارئة للأرباح أي أثر على الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشرط حتى نهاية الفترة المشروطة. ويتم تجاهل الأثر لحسابات الربع الرابع والسنة الكاملة لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشرط حتى آخر يوم من الفترة.

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربيع الأول	الربيع الثاني	الربيع الثالث	الربيع الرابع	سنة كاملة
١,١٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	(٤٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠	٢,٩٠٠,٠٠٠
البسيط (وحدة عملة)				
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية				
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
بنود طارئة				
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
للمتداول				
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
بنود طارئة				
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
للأرباح				
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٣٠٥,٠٠٠	١,٠١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠
مجموع الأسهم				
١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠) (٥)	٠,٥٢	١,٥٢
الحصة الأساسية				
من الأرباح لكل				
سهم (وحدة عملة)				

(أ) ليس لدى الشركة ٣٪ أرباح للسنة حتى تاريخه تزيد عما قيمته ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ آذار ٢٠x١. ولا يسمح

المعيار بتقدير مستويات الأرباح المستقبلية وشمل الأسهم الطارئة ذات العلاقة.

(ب) $[(٢,٣٠٠,٠٠٠ - ٢,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}) / (١,٠٠٠ \times ١,٠٠٠ \text{ سهم})] = ٣٠٠,٠٠٠ \text{ سهم}$

(ج) تكون أرباح السنة حتى تاريخه أقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(د) $[(٢,٩٠٠,٠٠٠ - ٢,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}) / (١,٠٠٠ \times ١,٠٠٠ \text{ سهم})] = ٩٠٠,٠٠٠ \text{ سهم}$

(و) ولأن الخسارة خلال الربع الثالث تنسب إلى الخسارة من العملية المتوقعة، لا تنطبق أحكام زيادة دخل الأسهم. ويكون الرقم

المسيطر إيجابي (أي الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة التي تنسب إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم). وتبعا

لذلك، يُشمل أثر الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

المثال ٨ السندات القابلة للتحويل التي يتم تسديدها بالأسهم أو نقدا حسب اختيار المنشأة المصدرة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٣١-٣٣ و ٣٦ و ٥٨ و ٥٩

تصدر المنشأة ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بقيمة الاسمية ٠٠٠. وحدة عملة للسند الواحد، مما ينتج عنه مجموع عائدات بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنويا بنفقات متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي اسمي بنسبة ٦%. ويتم تحويل كل سند في أي وقت لغاية تاريخ الإستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وللمنشأة الخيار في تسديد المبلغ الرئيسي للسندات القابلة للتحويل على شكل أسهم عادية أو نقدا.

وعندما يتم إصدار السندات، فإن سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيار للتحويل تبلغ نسبته ٩%. وفي تاريخ الإصدار، يكون سعر السوق للسهم العادي الواحد ٣ وحدات عملة. ويتم تجاهل ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للسنة ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة الأولى	
السهم العادية المتداوله	١,٢٠٠,٠٠٠
السندات القابلة للتحويل المتداوله	٢,٠٠٠
تخصيص عائدات إصدار السندات:	
عنصر الإنترامات	١,٨٤٨,١٢٢ وحدة عملة*
عنصر حقوق الملكية	١٥١,٨٧٨ وحدة عملة
	٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

يتم تحديد عنصري الإنترامات وحقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض". ويتم الاعتراف بهذه المبالغ على أنها للمبالغ المسجلة الأولية لعنصري الإنترامات وحقوق الملكية. إن المبلغ المخصص لعنصر حقوق الملكية ذو خيار التحويل للمنشأة المصدرة عبارة عن إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله.

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:

$$\frac{١,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} - ٠,٨٣ \text{ وحدة عملة للسهم العادي}}{١,٢٠٠,٠٠٠}$$

الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد من خلال إصدار الأسهم العادية. لذلك يتم حساب أثر تراجع دخل الأسهم وفقا للفقرة ٥٩ من المعيار.

$$\frac{١,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} + ١٦٦,٣٣١ \text{ وحدة عملة}^{(١)}}{١,٢٠٠,٠٠٠ + ٥٠,٠٠٠^{(٢)}} \text{ وحدة عملة للسهم العادي}$$

(١) يتم تسجيل الربح لزيادة قيمتها لزيادة ١٦٦,٣٣١ وحدة عملة (١٨٤٨,١٢٢ وحدة عملة X ٩%) من التزام مرور الوقت.
(٢) ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادي - ٢٥٠ سهم عادي X ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل.

* هذا يمثل القيمة الحالية للمبلغ الرئيسي والفائدة المضمومة بنسبة ٩% - ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية مدة ثلاث سنوات، ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة

المثال ٩ حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم

تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يُحتمل تراجع دخلها*

المرجع الرئيسي: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرة ٤٤

المرجع الثانوي: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٠ و ١٢ و ١٩ و ٣١-٣٣ و ٣٦ و ٤١-٤٧ و ٤٩ و ٥٠

وحدة عملة

الإيرادات

١٦,٤٠٠,٠٠٠

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم

(٦,٤٠٠,٠٠٠)

مطروحا منها أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة

١,٠٠٠,٠٠٠

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية

في الشركة الأم

(٤٠٠,٠٠٠)

الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم

٦,٠٠٠,٠٠٠

الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

٧,٠٠٠,٠٠٠

الأسم العادية المتداولة

٧٥,٠٠ وحدة عملة

متوسط سعر السوق لسهم عادي واحد خلال السنة

الأسم العادية المحتملة

الخيارات

١٠٠,٠٠٠ بسعر ممارسة قيمته ٦٠

وحدة عملة

٨٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠

الاسهم الممتازة القابلة للتحويل

وحدة عملة تستحق أرباح أسهم

متراكمة بقيمة ٨ وحدات عملة

للسهم. ويتم تحويل كل سهم ممتاز

إلى اثنين من الأسهم العادية.

المبلغ الاسمي ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠

سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥%

وحدة عملة. يتم تحويل كل سند

بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى ٢٠

سهم عادي. وليس هناك لطفاء

للحلاوة أو الخصم يؤثر في تحديد

مصرف الفائدة.

%٤٠

معدل الضريبة

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ككفالات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف و حقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الزيادة في الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

الخيارات	الزيادة في الأرباح الأسهم المتزايدة الصالدة بدون مقابل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	الزيادة في الأرباح (وحدة عملة)	الزيادة في عدد الأسهم العادية	الأرباح المتزايدة لكل سهم (وحدة عملة)
الزيادة في الربح	٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ١٠٠ x ٠,٠٨ ٨٠,٠٠٠ x ٢	٦,٤٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠	صفر
الأسهم المتزايدة المستندات القليلة للتحويل بنسبة ٥%	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ٠,٠٥ x (١ - ٠,٤٠) x ٢٠ x ١٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	٤,٠٠
الزيادة في الربح	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ٠,٠٥ x (١ - ٠,٤٠) x ٢٠ x ١٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠

الترتيب الذي ينبغي فيه شمل الأدوات المالية التي يحتمل تراجع دخلها:
(أ) الخيارات

(ب) المستندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %

(ج) الأسهم الممتازة القليلة للتحويل

حساب الحصة المرتجعة من الأرباح لكل سهم

كما هو مبلغ عنه الخيارات	الأسهم العادية	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (الركم الرئيسي)	لكل سهم
١٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٥,٠٠	
-	٢,٠٠٠		
١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٢٠,٠٠٠	٤,٩٥	نودخل سهم متراجع
٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠		
١٣,٠٠٠,٠٠٠	٤,٠٢٠,٠٠٠	٣,٢٣	نودخل سهم متراجع
٦,٤٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠		
١٩,٤٠٠,٠٠٠	٥,٦٢٠,٠٠٠	٣,٤٥	نودخل سهم مرتفع

بسبب ازدياد الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم عند الأخذ بعين الاعتبار الأسهم الممتازة القابلة للتحويل (من ٣,٢٣ وحدة عملة إلى ٣,٤٥ وحدة عملة)، يكون من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ويتم تجاهلها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وعليه، تكون الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص الربح من الصلاحيات المستمرة هي ٣,٢٣ وحدة عملة:

الحصة الأساسية من الأرباح لكل الحصة المتراجعة من الأرباح لكل

سهم (وحدة عملة)	سهم (وحدة عملة)	
٣,٢٣	٥,٠٠	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
(٠,٩٩) (ب)	(٢,٠٠) (أ)	الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
٢,٢٤ (ج)	٣,٠٠ (د)	الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

$$(أ) \quad ٤,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} / ٢,٠٠٠,٠٠٠ = ٢,٠٠ \text{ وحدة عملة}$$

$$(ب) \quad ٤,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} / ٤,٠٢٠,٠٠٠ = ٠,٩٩ \text{ وحدة عملة}$$

$$(ج) \quad ٦,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} / ٢,٠٠٠,٠٠٠ = ٣,٠٠ \text{ وحدة عملة}$$

$$(د) \quad ٦,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} + ٣,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} / ٤,٠٢٠,٠٠٠ = ٢,٢٤ \text{ وحدة عملة}$$

المثال ١٠ أدوات الشركة التابعة: حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم*

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٤٠ و ١١١ و ١٢١

الشركة الأم:

الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٢٠٠٠ وحدة عملة (باستثناء ليرة أرباح للشركة التابعة أو أرباح أسهم مدفوعة من قبلها)
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠٠
لوات للشركة التابعة المملوكة من قبل الشركة الأم	٨٠٠ سهم عادي
	٣٠ ضمانة قليلة للممارسة لشراء الأسهم العادية للشركة التابعة
	٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل

الشركة التابعة:

الربح	٥٤٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المتداولة	١٠٠٠
الضمانات	١٥٠، قليلة للممارسة لشراء أسهم عادية للشركة التابعة
سعر للممارسة	١٠ وحدات عملة
متوسط سعر السوق للسهم العادي لواحد	٢٠ وحدة عملة
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠، كل واحد منها قابل للتحويل إلى سهم عادي
لأرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	وحدة عملة واحدة لكل سهم

لم تكن للتعديلات أو المحنوفات بين الشركات ضرورية إلا لأرباح الأسهم. تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا التوضيح.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القليلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة والأرباح ذات العلاقة كمصاريف وحقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

حصة الشركة التابعة من أرباح كل سهم

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ٥,٠٠٠ وحدة عملة ٥,٤٠٠ وحدة عملة^(١) - ٤٠٠ وحدة عملة^(٢)
محسوبة كما يلي:
$$\frac{١٠,٠٠٠}{١,٠٠٠}$$

الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم بقيمة ٣,٦٦ وحدة ٥,٤٠٠ وحدة عملة^(٣)
عملة محسوبة كما يلي:
$$(١,٠٠٠ + ٧٥ \times ٤٠٠) \div ٤٠٠$$

- أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
- أرباح الأسهم المدفوعة من قبل الشركة التابعة على الأسهم الممتازة القابلة للتحويل.
- الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة،
- أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية (٥,٠٠٠ وحدة عملة) زيادة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة كل أرباح سهم ممتازة لغرض حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم.
- الأسهم المترتبة من الضمانات المسحوبة كما يلي: $[(٢٠٠ \text{ وحدة عملة} - ١٠ \text{ وحدة عملة}) \div ٢٠٠ \text{ وحدة عملة}] \times ١٥٠$.
- الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض تداولها من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، المصوبة كما يلي:
 $٤٠٠ \text{ سهم ممتاز قابل للتحويل} \times \text{عمل التحويل}.$

حصة السهم من الأرباح الموحدة

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦٣ وحدة عملة محسوبة كما يلي:
$$\frac{١٢,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} + ٤,٣٠٠ \text{ وحدة عملة}}{١٠,٠٠٠}$$

الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦١ وحدة عملة محسوبة كما يلي:
$$\frac{١,٢٠٠ \text{ وحدة عملة} + ٢,٩٢٨ + ٥٥ \text{ وحدة عملة} + ١,٠٩٨}{١٠,٠٠٠}$$

- أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم.
- جزء من أرباح الشركة التابعة التي ينبغي شملها في الحصة الأساسية من الأرباح الموحدة لكل سهم مسحوب كما يلي:
 $(٨٠٠ \times ٥,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}) + (٣٠٠ \times ١,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}).$
- الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة.
- الحصة التنسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم العادية، محسوبة كما يلي:
 $(٨٠٠ / ١,٠٠٠) \times (١,٠٠٠ \text{ سهم} \times ٣,٦٦ \text{ وحدة عملة لكل سهم})$
- للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الضمانات، محسوبة كما يلي: $(٣٠ / ١٥٠) \times (٧٥ \text{ سهم متردد} \times ٣,٦٦ \text{ وحدة عملة لكل سهم}).$
- الحصة التنسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، محسوبة كما يلي: $(٣٠٠ / ٤٠٠) \times (٤٠٠ \text{ سهم من التحويل} \times ٣,٦٦ \text{ وحدة عملة لكل سهم}).$

المثال ١١ أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين *

للمرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٣١ و ١٤١

الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة الشركة الأم	
الأسهم العادية المتداولة	١٠,٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦,٠٠٠
أرباح الأسهم السنوية غير المتراكمة على الأسهم الممتازة (قبل دفع أي أرباح أسهم على الأسهم العادية)	٥,٥٠ وحدة عملة لكل سهم

بعد دفع أرباح أسهم بقيمة ٢,١٠ وحدة عملة لكل سهم من الأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أرباح إضافية بنسبة ٢٠:٨٠ مع الأسهم العادية (أي بعد دفع أرباح أسهم بقيمة ٥,٥٠ وحدة عملة و ٢,١٠ وحدة عملة على التوالي لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أرباح إضافية بمعدل ١/٤ من المبلغ المنفوخ للأسهم العادية على أساس كل سهم).

أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة المدفوعة	٣٣,٠٠٠ وحدة عملة (٥,٥٠ وحدة عملة لكل سهم)
أرباح الأسهم على الأسهم العادية المدفوعة	٢١,٠٠٠ وحدة عملة (٢,١٠ وحدة عملة لكل سهم)

يتم احتساب الحصص الأساسية من الأرباح لكل سهم على النحو التالي:

وحدة عملة	وحدة عملة
١٠٠,٠٠٠	الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
	مطروحا منها أرباح الأسهم المدفوعة
٣٣,٠٠٠	الممتازة
٢١,٠٠٠	العادية
	الأرباح غير الموزعة

$$\frac{(٥٤,٠٠٠)}{٤٦,٠٠٠}$$

تخصيص الأرباح غير الموزعة: غير موجودة في النص الإنجليزي

تخصيص لكل سهم عادي = أ

تخصيص لكل سهم ممتاز = ب ، ب = ٤/١ أ

$$٤٦,٠٠٠ = (٦,٠٠٠ \times ١ \times \frac{1}{4}) + (١٠,٠٠٠ \times ١)$$

$$٤٦,٠٠٠ = ١ \times (١,٥٠٠ + ١٠,٠٠٠)$$

$$٤٠٠ = ١ \times \text{وحدة عملة}$$

$$\text{ب} = ٤/١ \text{ أ}$$

$$\text{ب} = ١٠٠ \text{ وحدة عملة}$$

المبالغ الأساسية لكل سهم: غير موجودة في النص الإنجليزي

الأسهم الممتازة	الأسهم العادية	الأرباح الموزعة	الأرباح غير الموزعة	المجموع
٥,٥٠ وحدة عملة	٢,١٠ وحدة عملة	١,٠٠ وحدة عملة	٦,١٠ وحدة عملة	
١,٠٠ وحدة عملة	٤,٠٠ وحدة عملة			
٦,٥٠ وحدة عملة	٦,١٠ وحدة عملة			

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلزامات وحقوق ملكية أو تصنيف للفائدة وأرباح الأسهم ذات الملكية كمساريب وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٣.

المثال ١٢ حساب الحصص الأساسية والمراجعة من الأرباح لكل سهم وعرض بيان الدخل (مثال شامل)*

يوضح هذا المثال الصوابات الفصلية والسنوية للحصة الأساسية والمراجعة من الأرباح لكل سهم في العام ٢٠٠١ للشركة "أ"، التي يكون لها هيكل رأسمالي معقد. إن الرقم المسيطر هو الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم، وفيما يلي الحقائق الأخرى المقترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كان متوسط أسعار السوق للأسهم العادية للسنة التقويمية ٢٠٠١ كما يلي:

الربع الأول	٤٩ وحدة عملة
الربع الثاني	٦٠ وحدة عملة
الربع الثالث	٦٧ وحدة عملة
الربع الرابع	٦٧ وحدة عملة

كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية من ١ تموز إلى ١ أيلول ٢٠٠١ هو ٦٥ وحدة عملة.

الأسهم العادية: كان عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية ٢٠٠١ هو ٥,٠٠٠,٠٠٠ سهم. في ١ آذار ٢٠٠١ تم إصدار ٢٠٠,٠٠٠ سهم عادي مقابل النقد.

سندات قابلة للتحويل: في الربع الأخير من سنة ٢٠٠٠، تم بيع سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥٠% بمبلغ أصلي ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة تستحق خلال ٢٠ سنة مقابل النقد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة (قيمة اسمية). ويستحق دفع الفائدة مرتين في السنة، في اليوم الأول من تشرين الثاني واليوم الأول من أيار. ويتم تحويل كل سند بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى ٤٠ سهم عادي. لم تحول أية سندات في عام ٢٠٠٠. تم تحويل كامل الإصدار في ١ نيسان ٢٠٠١ لأن الشركة (أ) طلبت الإصدار.

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل: في الربع الثاني من عام ٢٠٠٠، تم إصدار ٨٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل مقابل أصول في معاملة شراء معجلة. وتبلغ أرباح الأسهم الفصلية على كل سهم ممتاز قابل للتحويل ما قيمته ٠,٠٥ وحدة عملة، يستحق دفعها في نهاية الربع للأسهم المتداولة في ذلك التاريخ. ويتم تحويل كل سهم إلى سهم عادي واحد. وقد حوّل أصحاب ٦٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل لأسهمهم الممتازة إلى أسهم عادية في ١ حزيران ٢٠٠١.

الضمانات: تم إصدار ضمانات لشراء ٦٠٠,٠٠٠ سهم عادي بقيمة ٥٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ٥ سنوات في ١ كانون الثاني ٢٠٠١. وتم ممارسة كافة الضمانات القائمة في الأول من أيلول ٢٠٠١.

الخيارات: تم إصدار خيارات لشراء ١,٥٠٠,٠٠٠ سهم عادي بقيمة ٧٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ١٠ سنوات في ١ تموز ٢٠٠١. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال ٢٠٠١. لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العادية.

محل للضريبة: كلفت ضريبة الدخل ٤٠% للسنة ٢٠٠١.

* يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات الملائمة كمصروفات وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة الربح (الخسارة) المنسوبة إلى الشركة

٢٠١١	المنسوبة إلى الشركة الأم ^(١)	الأم
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الربح الأول	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠
الربح الثاني	٦,٥٠٠,٠٠٠	٦,٥٠٠,٠٠٠
الربح الثالث	١,٠٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠) (٢)
الربح الرابع	(٧٠٠,٠٠٠)	(٧٠٠,٠٠٠)
سنة كاملة	١١,٨٠٠,٠٠٠	٩,٨٠٠,٠٠٠

(١) هذا هو الرقم المسطر (قبل التحليل للسندات الممتازة).
(٢) تكبدت الشركة لخسارة بقيمة ٧,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (صافي الضريبة) من العمليات المتوقعة في الربع الثالث.

الربح الأول من ٢٠١١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة	٥,٠٠٠,٠٠٠
الأم	
مطروحا منها: أرباح الأسهم الممتازة	(٤٠٠,٠٠٠) (٣)
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في	٤,٦٠,٠٠٠
الشركة الأم	

التاريخ	الأسهم المتداولة	جزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ كانون الثاني - ٢٨	٥,٠٠٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٣٣٣,٣٣٣
شباط			
إصدار الأسهم العادية في			
١ آذار	٢٠٠,٠٠٠		
١ آذار - ٣١ آذار	٥,٢٠٠,٠٠٠	٣/١	١,٧٣٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٥,٠٦٦,٦٦٦
الحصة الأساسية من			٠,٩٨ وحدة عملة
الأرباح لكل سهم			

(١) ٨٠٠,٠٠٠ سهم ٠,٠٥ وحدة عملة

يتبع...

...يتبع

حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم

٤,٩٦٠,٠٠٠ وحدة عملة

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في
الشركة الأم

إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة

٤٠,٠٠٠ وحدة عملة (د)

أرباح الأسهم الممتازة

٩٠,٠٠٠ وحدة عملة (هـ)

الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %

١٣٠,٠٠٠ وحدة عملة

٥,٠٩٠,٠٠٠ وحدة عملة

٥,٠٦٦,٠٠٠

تأثير التحويلات المفترضة

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في

الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة

للمتوسط المرجح للأسهم

إضافة إلى: الأسهم المترتبة من التحويلات

المفترضة

صفر (ز)

الضمانات

٨٠٠,٠٠٠

الأسم الممتازة القابلة للتحويل

٤٨٠,٠٠٠

سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥ %

١,٢٨٠,٠٠٠

٦,٣٤٦,٦٦٦

٠,٨٠٠ وحدة عملة

الأسم العادية المحتمل تراجع دخلها

للمتوسط المرجح للمحل للأسهم

الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم

(ب) ٨٠٠,٠٠٠ سهم ٠,٥٥x وحدة عملة

(ج) ١٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ٥x (%٤)، مطروحا منها الضرائب بنسبة ٤٠ %

(د) لم يفترض ممارسة الضمانات لأنها كانت ذات دخل مرتفع من الأسهم خلال الفترة (٥٥ وحدة عملة بسعر المعوضة) < ٤٩ وحدة عملة [متوسط السعر].

الربح الثاني من ٢٠٨١

التاريخ	الأسمه المتداوله	جزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسمه
١ نيسان	٥,٢٠٠,٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥% في ١ نيسان	٤٨٠,٠٠٠		
١ نيسان - ٣١ نيسان	٥,٦٨٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٧٨٦,٦٦٦
تحويل الأسمه الممتازة في ١ حزيران	٦٠٠,٠٠٠		
١ حزيران - ٣٠ حزيران	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٠٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسمه			٥,٨٨٠,٠٠٠
الحصه الأساسية من الأرباح لكل سهم			١,١ وحدة عملة
حساب الحصه المترجمة من الأرباح لكل سهم			
الربح المنسوب لأصحاب الأسمه العادية في الشركة الأم			٦,٤٩٠,٠٠٠
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة			
أرباح الأسمه الممتازة			١٠,٠٠٠ وحدة عملة (٢)
تأثير للتحويلات المفترضة			١٠,٠٠٠
الربح المنسوب لأصحاب الأسمه العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة			٦,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح للأسمه			٥,٨٨٠,٠٠٠
إضافة إلى: الأسمه المترتبة من التحويلات المفترضة			
الضمانات			٥٠,٠٠٠ (٥)
			٦٠٠,٠٠٠ (٤)
الأسمه الممتازة القابلة للتحويل			٦٥٠,٠٠٠
الأسمه العادية المحتمل تراجع بخلها			٦,٥٣٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المحلل للأسمه			١,٠٠ وحدة عملة
الحصه المترجمة من الأرباح لكل سهم			
(أ) ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ وحدة عملة.			
(ب) ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ وحدة عملة.			
(ج) ٥٥ وحدة عملة × ٦٠,٠٠٠ = ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة / ٦٠ وحدة عملة = ٥٥٠,٠٠٠ سهم			
(د) (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٣/٢) + (٢٠,٠٠٠ سهم × ٢/١).			

الربح الثالث من ٢٠٠١

وحدة عملة	حساب الحصص الأساسية من الأرباح لكل سهم
١,٠٠٠,٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم
(١٠,٠٠٠)	مطروحا منها: أرباح الأسهم الممتازة
٩٩٠,٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب
(٢,٠٠٠,٠٠٠)	الأسهم العادية في الشركة الأم
(١,٠١٠,٠٠٠)	الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى لشركة الأم
	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

التاريخ	الأسهم المتداولة	جزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ تموز - ٣١ آب	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/٢	٤,١٨٦,٦٦٦
ممارسة الضمانات في ١ أيلول	٦٠٠,٠٠٠		
١ أيلول - ٣٠ أيلول	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٢٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٦,٤٨٠,٠٠٠
الحصص الأساسية من الأرباح			
لكل سهم:			

٠,١٥ وحدة عملة	الربح من العمليات المستمرة
(٠,٣١) وحدة عملة	الخسارة من العمليات المتوقفة
(٠,١٦) وحدة عملة	الخسارة
	حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم
٩٩٠,٠٠٠ وحدة عملة	الربح من العمليات المستمرة المنسوب لأصحاب
	الأسهم العادية في الشركة الأم
	إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة
١٠,٠٠٠ وحدة عملة	أرباح الأسهم الممتازة

١٠,٠٠٠ وحدة عملة	تأثير التحويلات المفترضة
١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب
	الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات
	المفترضة
(٢,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة	الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم
(١,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة	الخسارة من العمليات المستمرة المنسوب لمالكي الأسهم
	العادية للمنشأة الأم متضمنا التحويلات المفترضة
٦,٤٨٠,٠٠٠	المتوسط المرجح للأسهم
	إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة
	الضمانات
٥٠,٠٠٠	الأسهم الممتازة لقفلة للتحويل
٢٠٠,٠٠٠	
٢٦١,٥٣٨	الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها
٦,٧٤١,٥٣٨	المتوسط المرجح المعدل للأسهم

... يبيع

...يتم

$$\frac{0.10 \text{ وحدة عملة}}{(0.30) \text{ وحدة عملة}} \\ \frac{(0.10) \text{ وحدة عملة}}{(0.10) \text{ وحدة عملة}}$$

حصة المسهم المتراجعة من الأرباح لكل مسهم
الربح من العمليات المستمرة
الخسارة من العمليات المتوقفة
للخسارة

$$[(60 \text{ وحدة عملة} - 50 \text{ وحدة عملة}) / 10 \text{ وحدة عملة}] \times 600,000 = 92,000 \text{ مسهم} \times 92,000 \times 2/3 = 61,028 \text{ مسهم}$$

غير موجود الرقم صح

ملاحظة: يتم شمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح للخسارة من العمليات المتوقفة والخسارة رغم أنها مرتفعة من حيث دخل الأسهم. هذا لأن الرقم المسيطر (الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم، المعدل للأرباح الممتازة) كان إيجابياً (أي ربح بدلا من خسارة).

الربح الرابع من ٢٠١١

وحدة عملة	حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم		
(٧٠٠,٠٠٠)	الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم		
(١٠,٠٠٠)	إضافة إلى: أرباح الأسهم الممتازة		
(٧١٠,٠٠٠)	الخسارة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		
المتوسط المرجح للأسهم	جزء من الفترة	الأسهم المتداولة	التاريخ
٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/٣	٦,٨٨٠,٠٠٠	١ تشرين الأول - ٣١ كانون الأول
			المتوسط المرجح للأسهم
٦,٨٨٠,٠٠٠			الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم
			الخسارة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
(٠,١٠) وحدة عملة			

ملاحظة: لا تشمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح لكل مسهم ذلك لأن الرقم المسيطر (الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم المعدلة للأرباح الممتازة) كان سلبياً (أي خسارة بدلا من ربح).

السنة الكاملة ٢٠٥١

وحدة عملة	حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم		
١١,٨٠٠,٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم		
(٧٠,٠٠٠)	مطروحا منه: أرباح الأسهم الممتازة		
١١,٧٣٠,٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		
(٧,٠٠٠,٠٠٠)	الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		
٩,٧٣٠,٠٠٠	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		
اسهم المعدل المرجح	الأسهم المتداولة	جزء من الفترة	التاريخ
٨٣٣,٣٣٣	٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢/٢	١ كانون الثاني - ٢٨ شباط
	٢٠٠,٠٠٠		إصدار الأسهم العادية في ١ آذار
٤٣٣,٣٣٣	٥,٢٠٠,٠٠٠	١٢/١	١ آذار - ٣١ آذار
	٤٨٠,٠٠٠		تحويل السندات القابلة للتحويل
			بنسبة ٥٥% في ١ نيسان
٩٤٦,٦٦٧	٥,٦٨٠,٠٠٠	١٢/٢	١ نيسان - ٣١ أيار
	٦٠٠,٠٠٠		تحويل الأسهم الممتازة في ١ حزيران
١,٥٧٠,٠٠٠	٦,٢٨٠,٠٠٠	١٢/٣	١ حزيران - ٣١ آب
	٦٠٠,٠٠٠		ممارسة الضمانات في ١ أيلول
٢,٢٩٣,٣٣٣	٦,٨٨٠,٠٠٠	١٢/٤	١ أيلول - ٣١ كانون الأول
٦,٠٧٦,٦٦٧			المتوسط المرجح للأسهم
			الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:
١,٩٣ وحدة عملة			الربح من العمليات المستمرة
(٠,٣٣ وحدة عملة)			للكسارة من العمليات المتوقفة
١,٦٠ وحدة عملة			الربح
يبلغ...			

... يتبع

حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم

١١,٧٣٠,٠٠٠

الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى
أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة

٧٠,٠٠٠ وحدة عملة

٩٠,٠٠٠ وحدة عملة^(١)

١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة

١١,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة

٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

٩,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة

٦,٠٧٦,٦٦٧

أرباح الأسهم الممتازة

الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥%

تأثير للتحويلات المفترضة

الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى
أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في
ذلك التحويلات المفترضة

الضرارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى
الشركة الأم

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في
الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة
للمتوسط المرجح للأسهم

إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات
المفترضة

الضمانات

١٤,٨٨٠ (ب)

الأسهم الممتازة للقابلة للتحويل

٤٥٠,٠٠٠ (ج)

سندات قابلة للتحويل ٥%

١٢٠,٠٠٠ (د)

الأسهم العادية للمحتمل تراجع دخلها

المتوسط المرجح للمعدل للأسهم

الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم:

٥٨٤,٨٨٠

٦,٦٦١,٥٤٧

١,٧٨ وحدة عملة

(٠,٣٠) وحدة عملة

١,٤٨ وحدة عملة

الربح من العمليات المستمرة

الضرارة من العمليات المتوقفة

الربح

(أ) (١٢,٠٠٠,٠٠٠ × ٥%) / ٤، مطروحاً منها الضرائب بنسبة ٤٠%.

(ب) (٥٧,١٢٥ وحدة عملة - ٥٥ وحدة عملة) / ٥٧,١٢٥ وحدة عملة × ٦٠٠,٠٠٠ = ٢٢,٣٢٠ سهم ٢٢,٣٢٠ × ١٢/٨ = ١٤,٨٨٠ سهم.

(ج) (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٧).

(د) ٤٨٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٣.

يوضح المثال التالي كيف يمكن للشركة (أ) أن تعرض بيانات حصة السهم من الأرباح في بيان الدخل. لاحظ أن القيم لكل سهم للخسارة من العمليات الغير مستمرة غير مطلوب تقديمها في بيان الدخل.

السنة المنتهية في ٢٠١١

وحدة عملة
١,٩٣
(٠,٣٣)
<u>١,٦٠</u>
١,٧٨
(٠,٣٠)
<u>١,٤٨</u>

حصة السهم من الأرباح
الربح من العمليات المستمرة
الخسارة من العمليات المتوقفة
الربح
الحصة المترتبة من الأرباح لكل سهم
الربح من العمليات المستمرة
الخسارة من العمليات المتوقفة
الربح

يتضمن الجدول التالي للبيانات الفصلية والسوية لحصة السهم من الأرباح الخاصة بالشركة (أ). والفرض من هذا الجدول توضيح أن مجموع بيانات حصة السهم من الأرباح للفصول الأربعة ليس بالضرورة أن يساوي البيانات السنوية لحصة السهم من الأرباح. ولا يقتضى المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات.

سنة كاملة	الربيع الرابع	الربيع الثالث	الربيع الثاني	الربيع الأول
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:				
١,٩٣	(٠,١٠)	٠,١٥	١,١٠	٠,٩٨
الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة				
(٠,٣٣)	—	(٠,٣١)	—	—
<u>١,٦٠</u>	<u>(٠,١٠)</u>	<u>(٠,١٦)</u>	<u>١,١٠</u>	<u>٠,٩٨</u>
الربح (الخسارة)				
الحصة المترتبة من الأرباح لكل سهم:				
١,٧٨	(٠,١٠)	٠,١٥	١,٠٠	٠,٨٠
الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة				
(٠,٣٠)	—	(٠,٣٠)	—	—
<u>١,٤٨</u>	<u>(٠,١٠)</u>	<u>(٠,١٥)</u>	<u>١,٠٠</u>	<u>٠,٨٠</u>
الربح (الخسارة)				

معايير المحاسبة الدولية ٣٤

التقارير المالية المرحلية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة	١-مقدمة ٩
معيار المحاسبة الدولي ٣٤	
التقارير المالية المرحلية	
الهدف	
النطاق	٣-١
تعريفات	٤
محتوى التقرير المالي المرحلي	٥-٥٢
الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي	٨
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية	٩-١٤
الإيضاحات التفسيرية المختارة	١٥-١٨
الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	١٩
الفترات التي يتطلب تقديم التقارير المالية لمرحلة لها	٢٠-٢٢
لمادية	٢٣-٢٥
الإفصاح في البيانات المالية السنوية	٢٦-٢٧
الإعتراف والقياس	٢٨-٤٧
اتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية	٢٨-٣٦
الإيرادات المستلمة لفصليا أو دوريا أو من حين لآخر	٣٧-٣٨
التكاليف المتكبدة بشكل غير متساو خلال السنة المالية	٣٩
تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس	٤٠
إستخدام للتقديرات	٤١-٤٧
إعادة عرض الفترات المرحلية المستقبلية التي قدمت عنها التقارير	٤٣-٤٥
تاريخ النفاذ	٤٦
الملاحق	

أ توضيح الفترات المطلوب عرضها

ب أمثلة على تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس

ج أمثلة على إستخدام للتقديرات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ "التقارير المالية المرحلية" مبين في الفقرة ١-٤٦. تتناول جميع الفقرات في التفسير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولية ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

١ مقدمة يتناول هذا المعيار (المعيار ٣٤) المعلنون بالتقارير المالية المرحلية، مادة لم تتم تغطيتها في معيار محاسبة دولي سابق، ويصبح معيار المحاسبة الدولي ٣٤ نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك.

٢ مقدمة التقرير المالي المرحلي هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة المشروع.

٣ مقدمة لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي أية مشروع يجب عليه نشر تقارير مالية مرحلية أو عدد مرات ذلك أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، وحسب رأي لجنة معايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يقرر هذه الأمور الحكومات الوطنية والجهات التي تضع أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو هي اختارت نشر تقرير مالي مرحلي بموجب معايير المحاسبة الدولية.

٤ مقدمة هذا المعيار :

- (أ) يحدد الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي بما في ذلك الإفصاحات؛ و
- (ب) يحدد مبادئ الإعراف المحاسبي والقياس التي يجب تطبيقها في تقرير مالي مرحلي.

٥ مقدمة إن الحد الأدنى لمحتوى تقرير مالي مرحلي هو ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر وبيان مختصر يبين التغيرات في حقوق المساهمين وإيضاحات مختارة.

٦ مقدمة على افتراض أن أي شخص يقرأ التقرير المرحلي للمشروع ستوفر له أيضا إمكانية الوصول إلى آخر تقرير سنوي له فإنه لا يتم إعطاها إعادة أو تحديث أية إيضاحات للبيانات المالية السنوية في التقرير المرحلي، وبدلا من ذلك تشمل الإيضاحات بشكل رئيسي تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تعتبر هامة لهم للتغيرات في المركز المالي وفي أداء للمشروع منذ تاريخ آخر تقرير سنوي.

٧ مقدمة يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريره المالي المرحلي كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ لحدث البيانات المالية التي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، ويجب أن لا يؤثر عدد مرات تقديم تقارير للمشروع - سنوي أو نصف سنوي أو فصلي - على قياس نتائج السنوية، ولتحقيق هذا الهدف تتم القياسات لأغراض لتقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

٨ مقدمة يقدم الملحق لهذا المعيار إرشادا لتطبيق المبادئ الأساسية للإعتراف والقياس في تواريخ مرحلية لمختلف أنواع الأصول والالتزامات والدخل والمصروف، ويكون مصروف ضريبة الدخل لفترة مرحلية بناء على نسبة محل ضريبة دخل سنوية مقدرة سارية المفعول تتفق مع التقدير السنوي للضرائب.

٩ مقدمة عند اتخاذ قرار بشأن كيفية الإعراف ببند أو تصديقه أو الإفصاح عنه لأغراض التقارير المالية المرحلية يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالبيانات المالية لفترة المرحلية وليس بالنسبة للبيانات المالية السنوية المتوقعة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٤ التقارير المالية المرحلية

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المشروع على تحقيق الأرباح والتكافؤ النقدية ومركزه المالي وسيولته.

النطاق

١ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المشاريع التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات وولصعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيراً ما تطلب من المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية للخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو اختار هو نشر تقرير مالي بموجب معايير المحاسبة الدولية، وتشجع* لجنة معايير المحاسبة الدولية للمشاريع المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المشاريع المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على ما يلي:

(أ) تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية؛ و

(ب) تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن ٦٠ يوماً من نهاية الفترة المرحلية.

٢ يتم تقييم كل تقرير مالي، سواء كان سنوياً أو مرحلياً كما هو فيما يتعلق بمدى إمتثاله لمعايير المحاسبة الدولية، وحقيقة أن المشروع قد لا يكون قد قدم تقارير مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو أنه قدم تقارير مالية مرحلية لا تمثل لهذا المعيار لا يحول دون أن تكون البيانات المالية السنوية للمشروع ممثلة لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت خلافاً لذلك ممثلة لها.

٣ إذا وصف تقرير مالي مرحلي لمشروع أنه ممثل لمعيار المحاسبة الدولية فلاه يجب أن يمثل لكافة متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفترة ١٩ إفصاحات معينة بهذا الخصوص.

* لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تلت مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي بدأ أعماله في ٢٠٠١.

تعريفات

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

الفترة المرحلية هي فترة تقدم حولها للتقارير المالية وتكون أقل من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي يعني تقريراً مالياً يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية") أو على مجموعة من البيانات المالية المختصرة (كما هو مبين في هذا المعيار) لفترة مرحلية.

محتوى التقرير المالي المرحلي

٥ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المجموعة الكاملة من البيانات المالية على أنها تشمل المكونات التالية:

(أ) الميزانية العمومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يبين إما:

(١) كلفة التغيرات في حقوق الملكية، أو

(٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين

والتوزيعات على المالكين؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

(هـ) السياسات المالية والإيضاحات التفسيرية.

٦ من أجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة، ولتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عنها التقارير سابقاً قد يطلب من المشروع أو قد يختار هو تقديم معلومات أقل في تواريخ مرحلية بالمقارنة مع بياناته المالية السنوية. يحدد هذا المعيار الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي على أنه يشمل بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، ويقصد بالتقرير المالي المرحلي تقديم تحديث لأخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، وتبعاً لذلك فهو يركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي جرى الإبلاغ عنها سابقاً.

٧ لا يوجد شيء في هذا المعيار ما يقصد منه منع المشروع أو عدم تشجيعه على نشر مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١) في تقريره المالي المرحلي بدلاً من بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، كما أن هذا المعيار لا يمنع المشروع أو لا يشجعه على أن يدخل ضمن بياناته المالية المختصرة أكثر من الحد الأدنى من البنود أو الإيضاحات التفسيرية المختارة كما هو مبين في هذا المعيار، ويطبق إرشاد الاعتراف والقياس في هذا المعيار كذلك على المجموعة الكاملة من البيانات المالية لفترة مرحلية، ويجب أن تتضمن هذه البيانات كافة الإيضاحات التي تتطلبها هذا المعيار (بشكل خاص إيضاحات الإيضاح المختار في الفقرة ١٦) وكذلك الإيضاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي

- ٨ يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي كحد أدنى المكونات التالية:
 - (أ) الميزانية العمومية المختصرة؛
 - (ب) بيان الدخل المختصر؛
 - (ج) بيان مختصر مبيّن إما: (١) كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو (٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين؛
 - (د) بيان تكلف نقدى مختصر؛ و
 - (هـ) إيضاحات تفسيرية مختارة.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية

- ٩ إذا قام المشروع بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في تقريره المالي المرحلي فإن شكل ومحتوى هذه البيانات يجب أن يمثل امتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ الخاصة بمجموعة كاملة من البيانات المالية.
- ١٠ إذا قام المشروع بنشر مجموعة بيانات مالية مختصرة في تقريره المالي المرحلي فإن هذه البيانات المختصرة يجب أن تشمل كحد أدنى كل واحد من العناوين والمجاميع الفرعية التي دخلت ضمن أحدث بياناته المالية السنوية والإيضاحات التفسيرية المختارة حسبما يتطلب هذا المعيار، ويجب إدخال بنود أو إيضاحات إضافية إذا كان حذفها من شأنه أن يجعل البيانات المالية المختصرة المرحلية مضللة.
- ١١ يجب عرض الأرباح الأساسية والمخفضة في صدر بيان الدخل، كاملة أو مختصرة لفترة مرحلية.
- ١٢ يقدم معيار المحاسبة الدولي الإرشاد بشأن هيكل البيانات المالية، ويشمل ملحقاً بعنوان "الهيكل الإيضاحي للبيانات المالية"، وهو يقدم مزيداً من الإرشاد بشأن العنوين الرئيسية والمجاميع الفرعية.
- ١٣ بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ عرض بيان يظهر التغيرات في حقوق الملكية كمكون منفصل للبيانات المالية للمشروع فإنه يسمح بإظهار المعلومات الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين (والتوزيعات على المالكين) وذلك إما في صدر البيان أو بالتلويح في الإيضاحات، ويجب أن يتبع المشروع نفس الشكل في بياناته المرحلية مبيّن التغيرات في حقوق الملكية كما فعل في أحدث بيان سنوي له.
- ١٤ يتم إعداد البيان المالي المرحلي على أساس موحد إذا كانت أحدث البيانات المالية السنوية بيانات موحدة، والبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم ليست متسقة أو تقارن مع البيانات الموحدة في أحدث تقرير مالي سنوي، وإذا شمل التقرير المالي السنوي للمشروع البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدخال البيانات المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي المرحلي للمشروع.

الإيضاحات التفسيرية المختارة

١٥ إن مستخدم التقرير المالي المرحلي للمشروع يمكنه كذلك الوصول إلى أحدث تقرير مالي سنوي لذلك المشروع، وعلى ذلك ليس من الضروري بالنسبة لإيضاحات التقرير المالي المرحلي إجراء تحديثات غير هامة نسبياً للمعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الإيضاحات في أحدث تقرير سنوي، وفي تاريخ مرحلي يعتبر تفسير الأحداث والعمليات التي هي هامة لفهم للتغيرات في المركز المالي ولداء المشروع منذ آخر تقرير سنوي له أكثر نفعا.

١٦ يجب على المشروع أن يدخل المعلومات التالية كحد أدنى في إيضاحات البيانات المالية المرحلية إذا كانت مادية وإذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها في مكان آخر في التقرير المالي المرحلي، وعادة يجب تقديم التقارير حول هذه المعلومات على أساس السنة المالية حتى تاريخه، على أنه يجب على المشروع أيضاً الإفصاح عن أية أحداث أو معاملات تعتبر مادية لفهم الفترة المرحلية الحالية:

(أ) بيان يفيد بأن نفس السياسات المحاسبية وطرق الحساب يتم اتباعها في البيانات المالية المرحلية بالمقارنة مع أحدث البيانات المالية السنوية، أو إذا تم تغيير هذه السياسات والأحداث إجراء وصف لطبيعة وأثر التغيير؛

(ب) ملاحظات تفسيرية بشأن موسمية أو تكرار العمليات المرحلية؛

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التي تؤثر على الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الدخل أو التدفقات النقدية التي تعتبر غير عادية بسبب طبيعتها أو حجمها أو عدد مرات حدوثها؛

(د) طبيعة ومقدار التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في الفترات المرحلية السابقة لسنة المالية الحالية أو التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في السنوات المالية السابقة إذا كان لهذه التغيرات أثر مادي في الفترة المرحلية الحالية؛

(هـ) إصدارات وإعادة شراء وتسديدات الأوراق المالية الخصة بالدين وحقوق الملكية؛

(و) أرباح الأسهم المدفوعة (الإجمالية أو للسهم الواحد) منفصلة للأسهم العادية والأسهم الأخرى؛

(ز) إيرادات القطاع ونتيجة القطاع لقطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية أيهما اعتبر الأساس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات (الإفصاح عن بيانات القطاع مطلوب في التقرير المالي المرحلي للمشروع فقط إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي (١٤) - تقديم التقارير حول القطاعات أو يقوم ذلك المشروع بالإفصاح عن بياناته القطاعية في بياناته المالية السنوية) ؛

(ح) الأحداث المادية اللاحقة لنهاية الفترة المرحلية التي لم يتم إظهارها في البيانات المالية للفترة المرحلية ؛

(ط) أثر التغير في تكوين مشروع أثناء الفترة المرحلية بما في ذلك ضم الأعمال وإملاك أو بيع شركات تابعة والاستثمارات طويلة الأجل وإعادة الهيكلة والعمليات غير المستمرة. في حالة إتساج الأعمال، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها تحت الفترة ٦٦-٧٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية - ٣ "إتساج الأعمال"؛ و

(ي) التغيرات في الإلتزامات الطارئة أو الأصول الطارئة منذ تاريخ آخر ميزانية عمومية.

١٧ مدرج أدناه أمثلة على أنواع الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ١٦، وتقدم معايير المحاسبة الدولية للفردية الإرشاد بشأن الإفصاحات للعديد من هذه البنود.

(أ) تخفيض المخزونات إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها وعكس هذا للتخفيض؛

(ب) الاعتراف بخسارة من انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة أو الأصول الأخرى، وعكس هذه الخسارة في الإنخفاض؛

(ج) عكس لية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(د) امتلاك وبيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(هـ) إلتزامات لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات؛

(و) تسويات التقاضي؛

(ز) تصحيحات الأخطاء الرئسية السابقة؛

(ح) [تم إلغاؤها]

(ط) أي تقصير في تسديد دين أو إخلال في اتفاق دين لم يتم تصحيحه فيما بعد؛ و

(ي) للصليات ذات الصلة بالأطراف.

١٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى الإفصاحات التي يجب إجراؤها في البيانات المالية، وفي هذا السياق تعني البيانات المالية المجموعات الكاملة للبيانات المالية من النوع الذي يتم تضمينه عادة في تقرير مالي سنوي وفي بعض الأحيان تضمينه في تقارير أخرى، ما عدا المطلوب في الفقرة ١٦ (ط)، والإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى هذه ليست مطلوبة إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع يشمل فقط بيانات مالية مختصرة ويضلحلت تفسيرية مختارة بدلا من مجموعة كاملة من البيانات المالية.

الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٩ إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع معتمدا لمعيار المحاسبة الدولي هذا فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن لا يوصف تقرير مالي مرحلي انه معتمدا لمعايير المحاسبة الدولية إلا إذا كان معتمدا لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الفترة التي يتطلب عرضها التقارير المالية المرحلية لها

٢٠ يجب أن تشمل التقارير المرحلية لبيانات مالية المرحلية (مختصرة أو كاملة) للفترة كما يلي:

(أ) ميزانية صومية كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية وميزانية صومية مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة لها؛

(ب) بيانات الدخل للفترة المرحلية الحالية وتركميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيانات دخل مقارنة للفترة المرحلية المقابلة (الحالية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة مباشرة لها؛

(ج) بيان يظهر للتغيرات في حقوق الملكية تراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان لفترة السنة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة ؛ و

(د) بيان للتدفق النقدي تراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان لفترة السنة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١ بالنسبة للمشروع الذي عمله موسمي إلى حد كبير قد تكون المعلومات المالية للإبتي عشر شهرا المنتهية في تاريخ تقديم التقرير المرحلي والمعلومات المقارنة لفترة الإبتي عشر شهرا السابقة ناقصة، وتبعا لذلك يشجع هذا المعيار المنشآت التي عملها موسمي إلى حد كبير على النظر في تقديم التقارير حول هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفترة السابقة.

٢٢ يوضح الملحق أ الفترات التي يطالب عرضها من قبل المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية والمشروع الذي يقدم تقارير فصلية.

المادية

٢٣ عند تقرير كيفية الاعتراف ببند أو قياسه أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض تقديم التقارير المرحلية يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالبيانات المالية الخاصة بالمرحلة الإنتقالية، وعند تقييم المادية يجب إدراك أن القياسات المرحلية قد تعتمد على التقديرات أكثر بكثير من اعتمادها على قياسات البيانات المالية السنوية.

٢٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للبيانات المالية إذا كان حذفها أو تقديمها بشكل غير صحيح يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها المتخذة بناء على البيانات المالية، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إجراء إفصاح منفصل للبيانات المادية، يتضمن (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء إفصاح منفصل للبيانات المادية غير العادية والبيانات العادية الإستثنائية والعمليات غير المستمرة والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والتغيرات في السياسات المحاسبية، ولا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٨ على إرشاد كمي بالنسبة للمادية.

٢٥ بينما يطلب دائما الحكم الشخصي عند تقييم المادية لأغراض تقديم التقارير المالية فإن هذا المعيار يبني قرار الاعتراف والإفصاح على بيانات الفترة المرحلية نفسها لأغراض فهم الأرقام المرحلية، وهكذا على سبيل المثال يتم الاعتراف بالبيانات الإستثنائية أو غير العادية والتغيرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والإفصاح عنها بناء على المادية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية لتجنب الإستدلالات المضللة التي قد تنجم عن عدم الإفصاح، والهدف الأكثر أهمية هو ضمان اشتمال التقرير المالي المرحلي على كافة المعلومات المتعلقة بفهم المركز المالي للمشروع ولدأوه خلال الفترة المرحلية.

الإفصاح في البيانات المالية السنوية

٢٦ إذا تم تغيير تاييم لمبلغ ورد في تقرير مرحلي إلى حد كبير خلال الفترة المرحلية النهائية للسنة المالية ولكن لم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة المرحلية النهائية فانه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح للبيانات المالية السنوية لتلك السنة المالية.

٢٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة (إذا كان ذلك صلياً) ومبلغ التغير في التقدير الذي إما له تأثير مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة، وتتطلب الفقرة ١٦ (د) من هذا المعيار إفصاحاً ممللاً في التقرير المالي المرحلي، وتشمل الأمثلة على ذلك التغيرات في التقديرات في الفترة للمرحلية النهائية الخاصة بتخفيض المخزون أو إعادة الهيكلة أو خسائر انخفاض القيمة التي وردت في تقارير فترة مرحلية سابقة للسنة المالية، والإفصاح المطلوب في الفقرة السابقة يتفق مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ ويقصد به أن يكون ضيقاً في نطاقه - يتعلق فقط بالتغير في التقدير، ولا يطلب من المشروع إدخال بيانات مالية خاصة بالمرحلة الانتقالية في بياناته المالية السنوية.

الإعتراف والقياس

إتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية

٢٨ يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية، فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ أحدث بيانات مالية سنوية والتي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تتم القياسات لأغراض للتقارير المرحلية على أساس السنة المالية حتى تاريخه.

٢٩ أن الطلب من المشروع أن يطبق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما في بياناته السنوية قد يبدو أنه يوحي بأن قياسات الفترة المرحلية تتم كما لو أن كل فترة مرحلية تقف وحيدة كفترة تقديم تقارير مستقلة، ومهما يكن فإن الإشراف على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية فإن الفقرة ٢٨ تقر بأن الفترة المرحلية هي جزء من سنة مالية أكبر، وقد تتضمن قياسات السنة حتى تاريخه تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في تقارير الفترة المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية، إلا أن مبادئ الإعتراف بالأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات للفترات المرحلية هي نفسها كما هي في البيانات المالية السنوية.

٣٠ للتوضيح :

(أ) إن مبادئ الإعتراف وقياس الخسائر من تخفيضات المخزون وإعادة هيكلة وانخفاض قيمته في فترة انتقالية هي نفس المبادئ التي يتبعها المشروع كما لو أنها أعدت فقط للبيانات المالية السنوية، على أنه إذا تم الإعتراف بهذه البنود وقياسها في فترة مرحلية واحدة وتغير التقدير في فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية فإنه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة المرحلية اللاحقة أما باستحقاق مبلغ إضافي من الخسارة أو بعكس المبلغ المعترف به سابقاً؛

(ب) التكلفة التي لا تليي تعريف الأصل في نهاية فترة مرحلية لا يتم تأجيلها في الميزانية العمومية إما لانتظار معلومات مستقبلية حول ما إذا ثبت تعريف الأصل أو لتسهيل الأرباح على مدى الفترات المرحلية ضمن سنة مالية ٤ و

(ج) يتم الاعتراف بمصروف ضريبة الدخل في كل فترة مرحلية بناء على أفضل تقدير للمتوسط الموزون لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للمنة المالية بأكملها، والمبالغ المستحقة لمصروف ضريبة الدخل في فترة مرحلية واحدة قد يتوجب تعديلها في فترة لاحقة لتلك السنة المالية إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوية.

٣١ بموجب إطار إعداد وعرض البيانات المالية (الإطار) فإن الاعتراف هو "عملية تضمين الميزانية العمومية أو بيان الدخل بندا بابي تعريف عنصر ويحقق معيار الاعتراف"، وتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات تعتبر جوهرية بالنسبة للاعتراف في تاريخي التقرير المالي السنوي والمرحلي.

٣٢ بالنسبة للأصول تنطبق نفس اختبارات المنافع الاقتصادية المستقبلية في التواريخ المرحلية وفي نهاية السنة المالية للمشروع، والتكاليف التي بسبب طبيعتها لا تستوفي الشروط الخاصة بالأصول في نهاية السنة المالية لا تستوفي الشروط في التواريخ المرحلية كذلك، وبالمثل يجب أن يمثل الالتزام في تاريخ تقديم تقرير مرحلي الالتزام القائم في ذلك التاريخ مثلاً يتوجب عليه ذلك في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

٣٣ إن أحد الخصائص الأساسية للدخل (الإيراد) والمصروفات هو أن التتبعات الداخلة والخارجة ذات العلاقة بالأصول والالتزامات قد حصلت بالفعل، وإذا حصلت هذه التتبعات الداخلة أو الخارجة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد والمصروف المتعلقين بذلك، وخلافاً لذلك لا يتم الاعتراف بهما، ويقول الإطار أنه "يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عند حدوث انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بانخفاض في أصل أو زيادة في التزام يمكن قياسه بشكل موثوق ... والإطار لا يسمح بالاعتراف ببند في الميزانية العمومية لا ثلبي تعريف الالتزامات أو الأصول".

٣٤ عند قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والتتبعات النقدية الواردة في البيانات المالية فإن المشروع الذي يقدم تقاريره سنوياً فقط يستطيع أن يأخذ في الاعتبار المعلومات التي تصبح متوفرة خلال السنة المالية، وقياساتها في النهاية هي على أساس سنوي حتى تاريخه.

٣٥ المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية تستخدم المعلومات المتوفرة في منتصف السنة أو بعد ذلك بقليل عند إجراء القياسات في بياناته المالية لفترة السنة أشهر الأولى، والمعلومات المتوفرة في نهاية السنة أو بعد ذلك بفترة قصيرة لفترة الإثني عشر شهراً، وتعكس قياسات الإثني عشر شهراً التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير لفترة السنة أشهر الأولى، والمبالغ الواردة في التقرير المالي المرحلي لفترة السنة أشهر الأولى لا يتم تعديلها بأثر رجعي على أن الفترتين ١٦(د) و ٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

٣٦ المشروع الذي يقدم تقارير أكثر من التقارير نصف السنوية تقيس الدخل والمصروفات على أساس السنة حتى تاريخه لكل فترة مرحلية باستخدام المعلومات المتوفرة عندما يتم إعداد كل مجموعة من البيانات المالية، وتعكس مبالغ الدخل والمصروفات الواردة في تقارير الفترة المرحلية الحالية أية تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في الفترة المرحلية السابقة للسنة المالية، ولا يتم تعديل المبالغ الواردة في الفترات المرحلية السابقة بأثر رجعي، على أن الفترتين ١٦(د)، و ٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة فصلياً أو دورياً أو من حين لآخر

٣٧ الإيرادات المستلمة موسمياً أو دورياً من حين لآخر خلال سنة مالية يجب عدم توقعها أو تأجيلها في تاريخ مرحلي إذا كان المتوقع أو التأجيل أن يكون مناسباً في نهاية السنة المالية للمشروع.

٣٨ تشمل الأمثلة إيرادات أرباح الأسهم والحوالات والمنح الحكومية، إضافة إلى ذلك تحصل بعض المشاريع بشكل ثابت على إيرادات في فترات مرحلية معينة لسنة مالية أكثر مما تحصل عليها في فترات مرحلية أخرى، مثال ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، وهذه الإيرادات يتم الاعتراف بها عند حدوثها.

التكاليف المتكبدة بشكل غير متساو أثناء السنة المالية

٣٩ التكاليف التي يتم تكبدها بشكل غير متساو خلال السنة المالية للمشروع يجب توقعها أو تأجيلها لأغراض إعداد التقارير للمرحلية إلا إذا كان أيضاً من المناسب فقط تقدير أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.

تطبيق مبادئ الاعتراف والقياس

٤٠ يقدم الملحق ب أمثلة على تطبيق المبادئ العامة للاعتراف والقياس المذكورة في الفقرات ٢٨-٣٩.

إستخدام التقديرات

٤١ يجب أن تصمم إجراءات القياس التي سيتم اتباعها في تقرير مالي مرحلي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة موثوقة بها وأن كافة المعلومات المالية المعالجة اللازمة لفهم المركز المالي لمشروع أو أداءه يتم الإفصاح عنها بشكل مناسب، وبينما كثيراً ما تكون القياسات في كل من التقارير المالية السنوية والمرحلية مبنية على تقديرات معقولة فإن إعداد التقارير المالية المرحلية يتطلب بشكل عام إستخداماً لأصناف التقرير أكثر مما هو لازم للتقارير المالية السنوية.

٤٢ يقدم الملحق ج أمثلة على إستخدام التقديرات في الفترات المرحلية.

إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قدمت عنها التقارير

٤٣ يجب أن يظهر للتغير في السياسة المحاسبية عدا عن التغير المحدد له المرحلة الإنتقالية بموجب معيار محاسبة دولي جديد وذلك من خلال ما يلي:

(أ) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية والفترات المرحلية المقابلة من السنوات المالية السابقة إذا كان المشروع ينتج مطقة نقطة المرجعية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ ؛ أو

(ب) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية إذا كان المشروع ينتج المعاملة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، وفي هذه الحالة لا تتم إعادة تقديم الفترات المرحلية المقابلة للسنوات المالية السابقة.

٤٤ إن أحد أهداف المبدأ السابق ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من العمليات خلال سنة مالية كاملة، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عكس التغير في السياسة المحاسبية بالتطبيق بأثر رجعي مع إعادة تقديم البيانات المالية للفترة السابقة إذا كان ذلك عملياً، على أنه إذا كان مبلغ التعديل الخاص بالسنوات المالية لا يمكن تحديده بشكل معقول عندئذ يتم تطبيق السياسة الجديدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ مستقبلياً، والبدل المسموح به هو إدخال التعديل المتراكم بكامله المطبق بأثر رجعي في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة التي يتم فيها تغيير السياسة المحاسبية، وأثر المبدأ المذكور في الفقرة ٤٣ هو طلب تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية بأثر رجعي اعتباراً من أول السنة المالية.

٤٥ من أجل السماح بالانعكاس للتغيرات المحاسبية في تاريخ مرحلي خلال السنة المالية يسمح بتطبيق سياستين محاسبتين مختلفتين على صنف معين من العمليات أثناء سنة مالية واحدة، وتكون النتيجة مصاعب تخصيص مرحلية ونتائج تشغيل غامضة وتدخل وإمكانية فهم معقدة للمعلومات الخاصة بالفترة المرحلية.

تاريخ النفاذ

٤٦ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار تطبيقاً أكر لذلك.

ملحق أ

توضيح الفترات المطلوب عرضها

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، أمثلة لتوضيح تطبيق المبدأ في الفترة ٢٠.

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية نصف سنوياً

١ أ تنتهي السنة المالية في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي نصف السنوي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١:

الميزانية العمومية :

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

في

بيان الدخل

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

بيان التدفق النقدي

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

بيان التغير في حقوق الملكية

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية فصلياً

٢ أ تنتهي السنة المالية للمشروع في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي الفصلي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١:

الميزانية العمومية

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

في

بيان الدخل

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٣ شهور تنتهي في

بيان التدفق النقدي

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

بيان التغيرات في حقوق المساهمين:

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

ملحق ب

أمثلة على تطبيق مبادئ الإعراف والقياس

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، أمثلة لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للإعراف والقياس الواردة في الفقرات ٢٨-٣٩.

ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل ومساهمات التأمين

١ أ إذا كانت ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل أو مساهماته في أموال التأمين المضمونة من قبل الحكومة يتم تقييمها على أساس سنوي فانه يتم الإعراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك في الفترات المرحلية باستخدام متوسط مقدار لضريبة جدول رواتب سنوية سارية المفعول أو نسبة مساهمة بالرغم من أن جزءاً كبيراً من النفقات يمكن إجراؤه في أوائل السنة المالية، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك ضريبة جدول رواتب صاحب العمل أو مساهمة التأمين التي تفرض حتى مستوى أعلى معين للإيرادات لكل موظف، وبالنسبة للموظفين من ذوي الدخل الأعلى للدخل قبل نهاية السنة المالية، ولا يقوم الموظف بإجراء دفعات أخرى خلال نهاية السنة.

الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم

٢ ب إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم أو للصرف الموسمي الآخر الذي يتوقع حدوثه في أواخر السنة ليس متوقفاً لأغراض تقديم التقرير المرحلية إلا إذا تسبب حدث بحدوث إلزام قانوني أو بناء، ومجرد النية أو الحاجة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لحدوث إلزام.

المخصصات

٣ ب يتم الإعراف بمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فطرياً سوى إجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث أوجد إلزاماً قانونياً أو بناء، ويتم تعديل مبلغ الإلتزام إما بالزيادة أو النقصان مع خسارة أو ربح موزع يعترف به في بيان الدخل إذا تغير أفضل تقدير للمشروع لمبلغ الإلتزام.

٤ ب يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس المقياس للإعراف بمخصص في تاريخ مرحلي وقياسه كما لو كانت مستغل في نهاية السنة المالية، ووجود أو عدم وجود إلزام لتحويل المنافع ليس عملاً يتم ضمن الفترة التي يقدم عنها التقرير بل هي مسألة حقيقة.

مكافآت نهاية السنة

٥ ب تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها من خلال الخدمة المستمرة خلال فترة زمنية، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهري أو فصلي أو سنوي كنتيجة للتشغيل، وقد تكون على أساس إختياري أو تعلقدي بحث أو بناء على سنوات من السوابق التاريخية.

ب٦ تكون المكافأة متوقعة لأغراض تقديم التقارير المرحلية إذا وفقط إذا: (أ) كانت المكافأة إلزاماً قانونياً أو ممارسة سابقة تجعل المكافأة إلزاماً بناءً لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقي له سوى إجراء الدفعات. (ب) كان من الممكن إجراء تقرير موثوق به للإلتزام، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين".

دفعات الإيجار الإحتتمالية

ب٧ يمكن لدفعات الإيجار الإحتتمالية أن تكون مثالا على الإلتزام للقانوني أو البناء المعترف به كإلتزام، وإذا نص عقد إيجار على دفعات إحتتمالية بناءً على تحقيق المستأجر مستوى معيناً من المبيعات السنوية فإنه يمكن حدوث إلتزام خلال الفترات المرحلية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوي المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي سوى إجراء دفعة إيجار مستقبلية.

الأصول غير الملموسة

ب٨ يقوم المشروع بتطبيق تعريف ومقياس الإعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة في الفترة المرحلية كما في الفترة السنوية، والتكاليف التي تم تحملها قبل تلبية مقياس الإعتراف لأصل غير ملموس يتم الإعتراف بها كمصروف، والتكاليف التي يتم تحملها بعد النقطة الزمنية المحددة التي يتم فيها تلبية المقياس يتم الإعتراف بها كجزء من تكلفة أصل غير ملموس، "وتأجيل" التكاليف كأصول في ميزانية عمومية مرحلية على أمل تلبية مقياس الإعتراف فيما بعد في السنة المالية ليس مبرراً.

التقاعد

ب٩ يتم حساب تكلفة التقاعد لفترة مرحلية على أساس السنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة التقاعد المحددة إكتورياً في نهاية الفترة المالية السابقة محملة لتأخذ في الإعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة والتسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التي حدثت مرة واحدة فقط.

الإجازات والعطل وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب١٠ حالات الغياب المتركمة المدفوعة هي تلك الحالات المرحلة ويمكن استعمالها في الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" أن يقوم المشروع بقياس التكلفة المتوقعة والإلتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتركمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذي يتوقع للمشروع دفعه نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية، ويطبق هذا المبدأ كذلك في تواريخ التقارير المالية المرحلية، وبالعكس لا يعترف المشروع بمصروف أو إلتزام لحالات الغياب غير المتركمة المدفوعة في تاريخ تقرير مرحلي مثلما لا تعترف بمصروف أو إلتزام في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

التكاليف الأخرى المخطط لها ولكنها تحدث بشكل غير منتظم

١١ ب قد تشمل الميزانية التقديرية لمشروع تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب الموظفين بهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصي بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى، والإعتراف بالإنترام في تاريخ تقرير مالي مرحلي لهذه التكاليف التي لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الإنترام.

قياس مصروف ضريبة الدخل المرحلي

١٢ ب يستحق مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية باستخدام متوسط الضريبة الذي ينطبق على إجمالي المكاسب السنوية المتوقعة، أي متوسط معدل ضريبة الدخل السارية السنوية المقررة المطبقة على الدخل قبل احتساب ضريبة الدخل للفترة المرحلية.

١٣ ب إن هذا يتفق مع المفهوم الأساسي للوارد في الفقرة ٢٨ الذي ينص على وجوب تطبيق نص مبادئ الإعتراف والقياس المحاسبي في تقرير مالي مرحلي كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية، ويتم تقييم مراتب الدخل على أساس سنوي، كما يتم حساب مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بالتطبيق على الدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية معدل الضريبة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط معدل ضريبة الدخل السنوية المقررة سارية المفعول، ومعدل المتوسط السنوي المقرر هذا يعكس مزجاً من هيكل معدل ضريبة الدخل المتصاعدة التي يتوقع أن تطبق على أرباح السنة الكاملة، بما في ذلك التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد في السنة المالية، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ "مراتب الدخل"، الإرشاد بشأن التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات الضرائب، ويجب أن تتم إعادة تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٦ (د) الإفصاح عن التغيرات الهامة في التقديرات.

١٤ ب إلى الحد الممكن علماً يتم تحديد متوسط معدل ضريبة دخل مقررة سارية منفصلة لكل اختصاص ضريبي وتطبيقها فردياً على الدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية لكل اختصاص، وبالمثل إذا كانت معدلات ضريبة دخل مختلفة تطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل مكاسب رأس المال أو الإيراد المتحقق من صناعات معينة) فإنه يتم إلى الحد الممكن علماً تطبيق معدل منفصل على كل فئة مفردة للدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية، وبينما هذه الدرجة من الدقة مرغوب بها فإنه لا يمكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم استعمال متوسط موزون للمعدلات عبر مناطق الاختصاص أو عبر فئات الدخل إذا كان استعمال معدلات أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة.

١٥ ب لتوضيح تطبيق المبدأ السابق يتوقع المشروع الذي يقدم تقارير ربع سنوية أن تحصل على ١٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة في كل فصل، وتعمل في اختصاص تبلغ نسبة ضريبة دخله ٢٠% على أول ٢٠,٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠% على كل أرباح إضافية، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات، وبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي تصدر عنه التقارير كل ربع سنة:

مصرف الضريبة	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	١٠,٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقداره ١٠,٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠,٠٠٠ قبل احتساب للضريبة.

ب١٦ فيما يلي إيضاح آخر: يقوم المشروع بتقديم تقاريره فصلياً، ويحصل على ربح مقداره ١٥,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة في الربع الأول، إلا أنه يتوقع أن يتكبد خسائر مقدراها ٥,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاثة الباقية (وهكذا يبلغ دخلها صفراً خلال السنة)، وتعمل في اختصاص بقدر أن يبلغ فيه معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠%، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي يرد في التقرير في كل فصل:

مصرف	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوي
الضريبة	٣,٠٠٠	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	صفر

الفرق بين سنة التقارير المالية والسنة الضريبية

ب١٧ إذا اختلفت سنة التقارير المالية عن السنة الضريبية يتم قياس مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية لسنة التقارير المالية تلك باستخدام متوسط موزون لمعدلات ضريبة سارية مقدرة لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على جزء الدخل قبل احتساب الضريبة الذي تم تحقيقه في كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه.

ب١٨ لإيضاح ذلك تنتهي سنة التقرير المالية لمشروع في ٣٠ يونيو وتقدم تقاريرها فصلياً، وتنتهي سنته الخاصة بالضريبة في ٣١ ديسمبر، وبالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في ١ يوليو السنة الأولى وتنتهي في ٣٠ يونيو السنة الثانية يحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة كل فصل، ويكون معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٣٠% في السنة الأولى و ٤٠% في السنة الثانية.

الربع المنتهي	الربع المنتهي	الربع المنتهي	الربع المنتهي	الربع المنتهي	مصرف
٣٠ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ مارس	٣٠ يونيو	٣٠ يونيو	الضريبة
السنة ١	السنة ١	السنة ٢	السنة ٢	السنة ٢	
٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	١٤,٠٠٠	

الخصومات الضريبية

ب١٩ تعطي بعض الإختصاصات للضريبة دافعي الضرائب خصوما ضريبية على الضريبة المستحقة بناء على مبالغ للمصروفات الرأسمالية أو الصلداوات أو مصروفات البحث والتطوير أو بناء على أسس أخرى، ويتم بشكل عام إظهار المنافع الضريبية المتوقعة للسنة بكاملها في حساب معدل ضريبة الدخل السنوية السارية المقدرة لأن هذه الخصومات الضريبية تمنح وتخصب على أسس سنوي بموجب معظم قوانين وأنظمة الضرائب، ومن ناحية أخرى يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية التي تتعلق ببحث مفرد عند حساب مصروف ضريبة الدخل في تلك الفترة المرحلية بنفس الطريقة التي لا يتم بها مزج معدلات الضريبة الخاصة التي تنطبق على فئات معينة في معدل ضريبة سنوية سارية واحدة، إضافة إلى ذلك وفي بعض الإختصاصات فإن المنافع أو الخصومات الضريبية بما في ذلك تلك المتعلقة بالمصروفات للضريبة ومستويات الصلداوات، بينما يتم الإبلاغ عنها في بيان ضريبة الدخل فهي مشابهة لكثير لمنحة حكومية، ويتم الإعتراف بها في الفترة المرحلية التي تنشأ بها.

الخسارة والخصم الضريبي المعادة أو المرحلة

ب٢٠ يتم إظهار المنافع من الخسارة الضريبية المعادة في الفترة المرحلية التي تحدث بها الخسارة الضريبية، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أن "المنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إعادتها لاستعادة الضريبة الحالية لفترة سابقة يجب الاعتراف بها على أنها أصل"، كما يتم كذلك الاعتراف بتخفيض مقليل في مصروف الضريبة أو زيادة في دخل الضريبة.

ب٢١ ينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أنه "يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر للضريبة غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة في الحد الذي يحتمل فيه أن يتوفر ربح مستقبلي خاضع للضريبة يتم مقابله باستخدام الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة"، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ معايير لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله باستخدام الخسائر والخصومات الضريبية غير المستعملة، ويتم تطبيق معايير القياس هذه في نهاية كل فترة مرحلية، وإذا تم تليتها يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية في حساب محل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارية.

ب٢٢ أيضاً، لذلك، المشروع الذي يقدم تقاريره فصلياً يكون له خسارة تشغيلية مرحلة مقدارها ١٠,٠٠٠ لأغراض ضريبة الدخل في بداية السنة المالية الحالية التي لم يتم الاعتراف لها بأصل ضريبي مؤجل، ويحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ في الربع الأول من السنة الحالية، ويتوقع أن تحصل على ١٠,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاث الباقية، ويستثناء الخسارة التشغيلية المرحلة إلى سنوات لاحقة بتوقع أن يبلغ معدل نسبة ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٤٠٪، ويكون مصروف الضريبة كما يلي:

الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنويا
٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	١٢,٠٠٠
مصرف				
الضريبة				

التغيرات التعاقدية أو المتوقعة في سعر الشراء

ب٢٣ إن الصومت أو الخصومات على الحجم والتغيرات الأخرى المتعاقد عليها في أسعار المواد الخام أو العمالة أو للخدمات والأدوات الأخرى المشتراة متوقعة في الفترات المرحلية من قبل كل من الدافع والمستلم إذا كان من المحتمل أنها تم اكتسابها أو أنها ستحدث، وهكذا فإن الصومت والخصومات التعاقدية متوقعة، إلا أن للصومت والخصومات التقديرية ليست متوقعة لأن الأصل أو الالتزام للنتائج لا يلبين الشروط الواردة في الإطار التي تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً يسيطر عليه المشروع نتيجة لحدث سابق، ووجوب أن يكون الالتزام إنترالماً حالياً بتوقع أن ينجم عن تسويته تكلفاً خارجاً في الموارد.

الإستهلاك والإطفاء

ب٢٤ إن الإستهلاك والإطفاء لفترة مرحلية مبنين فقط على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة المرحلية، وهما لا يأخذان في الاعتبار حالات امتلاك أو بيع الأصول المرسومة لفترة لاحقة في السنة المالية.

المخزون

ب٢٥ يتم قياس المخزونات للتقارير المالية المرحلية بناء على نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية، ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" معايير الاعتراف بالمخزونات وقياسها، وتشكل المخزونات مشاكل معينة في تاريخ أي تقرير مالي بسبب الحاجة إلى تحديد الكميات والتكاليف والقيم الصافية للمخزون الممكن تحقيقها، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزونات

المرحلة، ولتوفير التكلفة والوقت كثيرا ما تستخدم المشاريع التقديرات لقياس المخزونات في التواريخ
المرحلة إلى حد أكبر مما يتم في تواريخ تقديم التقارير السنوية، وفيما يلي لمثلة على كيفية تطبيق
اختبار صافي القيمة الممكن تحقيقها في تاريخ مرحلي، وكيفية تحديد المخزونات المرحلة المسعرة
على أساس الوارد أخيراً بصرف أولاً، وكيفية معاملة التغيرات في التصنيع في التواريخ المرحلة.

صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات

٢٦ ب يتم تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتوقعة بها
لإكمال بيعها في تواريخ مرحلة، ويقوم المشروع بعكس التخفيض إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها
في فترة مرحلة لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك في نهاية السنة المالية.

٢٧ ب [تم إلغاؤها]

التغيرات في تكلفة التصنيع للفترات المرحلية

٢٨ ب يتم الاعتراف بالتغيرات في السعر والكفاءة والصرف والكمية لمشروع صناعي في الدخل في تواريخ
تقارير مرحلة إلى نفس المدى الذي يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات في الدخل في نهاية السنة المالية،
وتأجيل التغيرات التي يتوقع استيعابها في نهاية السنة ليس مناسباً لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك
بيان المخزون في التقرير في التاريخ المرحلي بمقدار يزيد أو يقل عن حصته في التكلفة الفعلية
للتصنيع.

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

٢٩ ب يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية المرحلة حسب نفس المبادئ كما في
نهاية السنة المالية.

٣٠ ب يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢١ "تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" كيفية ترجمة
البيانات المالية للعملات الأجنبية إلى عملة التقرير، بما في ذلك الإرشادات الخاصة باستعمال أسعار
سرف العملات الأجنبية للتاريخية أو محلها أو أسعار الإقفال لها وإرشادات لإدخال التعديلات للناجمة
في الدخل أو حقوق الملكية، ويتم استخدام المحل الفعلي وأسعار الإقفال للفترة المرحلة بما يتفق مع
معيار المحاسبة الدولي ٢١، ولا تتوقع المشاريع بعض التغيرات المستقبلية في أسعار الصرف الأجنبية
في باقي السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية في تاريخ مرحلي.

٣١ ب إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ الاعتراف بتعديلات الترجمة كدخل أو كمصروفات في الفترات
التي تنشأ بها فإن هذا المبدأ يطبق في كل فترة مرحلة، ولا تقوم المشاريع بتأجيل بعض التعديلات في
ترجمة العملات الأجنبية في تاريخ مرحلي إذا كان يتوقع أن يعكس التعديل قبل نهاية السنة المالية.

التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

٣٢ ب يتم إعداد التقارير المالية المرحلة في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع بموجب نفس المبادئ كما في
نهاية السنة المالية.

ب٣٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" أن يتم تقديم البيانات المالية للمشروع الذي يقدم تقريره بعملة إقتصاد ذات تضخم مرتفع حسب وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية، وإبخال الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في صافي الدخل، كذلك تتم إعادة تقديم البيانات المالية للمقارنة الواردة في تقارير الفترات السابقة حسب وحدة القياس الحالية.

ب٣٤ تتبع المشاريع نفس هذه المبادئ في التواريخ المرحلية، وبذلك تعرض كلفة البيانات المرحلية في وحدة القياس في نهاية الفترة المرحلية مع إبخال الربح أو الخسارة الناجمة من صافي المركز النقدي في صافي دخل الفترة المرحلية، والمشاريع لا تجعل الإعراف بالخسارة أو الربح سنوياً كما أنها لا تستخدم معدل تضخم سنوي مقدر لإعداد تقرير مالي مرحلي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع.

إنخفاض قيمة الأصول

ب٣٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" الإعراف بخسارة الإنخفاض في القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للاسترجاع إلى أقل من القيمة المرحلة.

ب٣٦ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس معايير لختبارات لانخفاض القيمة والإعراف والعكس في تاريخ مرحلي كما كان سيفعل في نهاية سنة مالية، على أن ذلك لا يعني أنه يجب على المشروع أن يقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لإنخفاض القيمة في نهاية كل فترة مرحلية بل يقوم المشروع بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود انخفاض مهم في القيمة منذ نهاية أحدث سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب.

ملحق ج أمثلة على استخدام التقديرات

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من المعيار ٣٤، أمثلة للإيضاح تطبيق المبدأ المذكور في الفقرة ٤١ من هذا المعيار.

- ج ١ المفقون: قد لا تدعو الحجة إلى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزونات في التواريخ المرحلية بالرغم من أنه يمكن إجراؤها في نهاية السنة المالية، وقد يكون كافياً إجراء تقديرات في التواريخ المرحلية بناء على هوامش المبيعات، وبالمثل يمكن في التواريخ المرحلية تقييم المخزونات المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً باستخدام عينات تمثيلية لكل فئة أو مجموعة من المخزونات المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً ومؤشرات التضخم.
- ج ٢ تصنيف الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة : قد تقوم المشاريع بإجراء بحث أكثر شمولاً لتصنيف الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة في تواريخ التقارير السنوية وليس في التواريخ المرحلية.
- ج ٣ المخصصات: أن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص للضمانات والتكاليف البيئية) وتكاليف ترسيم الموقع قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت، وفي بعض الأحيان تستخدم المشاريع خبراء خارجيين للمساعدة في الحسابات السنوية. أن عمل تقديرات مماثلة في تواريخ مرحلية كثيراً ما يتوجب تحديث المخصص السنوي السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد.
- ج ٤ التقاعد: يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" أن يقوم المشروع بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المنفعة المحددة والقيمة السوقية لأصول خطة التقاعد في تاريخ كل ميزانية عمومية، ويشجع المعيار المشروع على استخدام خبير إكتواري مؤهل مهنيًا لقياس الالتزامات، ولأغراض التقارير المرحلية يمكن الحصول على قياس مؤقت به باستنتاج أحدث تقييم إكتواري.
- ج ٥ ضرائب الدخل: يمكن للمشروع أن يقوم بحساب مصروف ضريبة الدخل ومطلوب ضريبة الدخل الموجب في تواريخ سنوية بتطبيق معدل الضريبة لكل لخصائص فردي على قياسات الدخل لكل لخصائص، وتتعرف الفقرة ١٤ من الملحق ب أنه بينما درجة الدقة تلك مطلوبة في تواريخ تقديم التقارير المرحلية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم استعمال متوسط موزون للمعدلات عبر الإختصاصات أو عبر فئات الدخل إذا كانت تقريباً معقولاً لأثر استخدام معدلات أكثر تحديداً .
- ج ٦ البنود الطارئة: قد يشمل قياس البنود الطارئة آراء الخبراء للقانونيين أو مستشارين آخرين، ويتم في بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود الطارئة، ومثل هذه الآراء حول المناقضة والمطالبات والتقييمات والبنود الطارئة وحالات عدم التأكيد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة في التواريخ المرحلية.
- ج ٧ إعادة التقييم ومحاسبة للقيمة العادلة : يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ " للممتلكات والمصانع والمعدات كعمالة بديلة بإعادة تقييم للممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار قيمتها العادلة، وبالمثل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"، تحتاج إلى مشروع لوجد القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية. وبالنسبة لإعادة التقييم، للقياسات التي يمكن للمشروع أن يعتمد على مقيمين مؤهلين مهنيين في تواريخ تقديم التقارير السنوية وليس في تواريخ تقديم التقارير المرحلية.
- ج ٨ للتسويات داخل الشركة: بالنسبة لبعض الأرصدة داخل الشركة التي تتم تسويتها على مستوى تفصيلي في إعداد البيانات المالية الموحدة في نهاية السنة المالية يمكن تسويتها عند مستوى أقل تفصيلاً في إعداد البيانات المالية الموحدة في تاريخ مرحلي.

ج ٩ الصناعات المتخصصة: نظراً للتعتيد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة المرحلية في الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هي عليه في نهاية السنة المالية، مثال ذلك حساب احتياطات التأمين من قبل شركات التأمين.

معيـر المحاسبة الدولي ٣٦

إنخفاض قيمة الأصول

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

لقرارات
مقدمة ١ - مقدمة ١٨

مقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٣٦

إنخفاض قيمة الأصول

١	الهدف
٥-٢	النطاق
٦	تعريفات
١٧-٧	تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته
٥٧-١٨	قياس المبلغ القابل للإسترداد
٢٤	قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد
٢٩-٢٥	القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع
٥٧-٣٠	القيمة المستعملة
٣٨-٢٣	أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية
٥٣-٢٩	تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية
٥٤	التدفقات النقدية المستقبلية للصلة الأجنبية
٥٧-٥٥	سعر الخصم
٦٤-٥٨	الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها
١٠٨-٦٥	وحدات توليد النقد والشهرة
٧٣-٦٦	تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل
١٠٣-٧٤	المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ للمرحل لوحدة توليد نقد
٩٩-٨٠	الشهرة
٨٧-٨٠	توزيع لشهرة على وحدات توليد النقد
٩٠-٨٨	إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تنطوي على الشهرة
٩٥-٩١	حقوق الأقلية
٩٩-٩٦	توقيت إختبار إنخفاض للقيمة
١٠٣-١٠٠	أصول الشراكة
١٠٨-١٠٤	خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد
١٢٥-١٠٩	عكس خسارة إنخفاض القيمة
١٢١-١١٧	عكس خسارة إنخفاض أصل مرقد
١٢٣-١٢٢	عكس خسارة إنخفاض وحدة توليد النقد
١٢٥-١٢٤	عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة
١٣٧-١٢٦	الإفصاح
	التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد
١٣٧-١٣٤	المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
١٤٠-١٣٨	الأحكام الانتقالية وتاريخ للتفاد
١٤١	سحب المعيار ٣٦ (المصدر في ١٩٩٨)

الملاحق

أ إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة

ب التعديل على معيار المحاسبة للدواي ١٦

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولية ٣٦

أساس الإستنتاجات

الأراء المعارضة

أمثلة توضيحية

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" مبين في الفقرة ١-١٤١ والملحق أ وب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق للسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" (الصناد علم ١٩٩٨)، ويجب تطبيقه:

- (أ) في حال الاندماج بالشراء على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتركة في عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإنقاذ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ.
- (ب) على جميع الأصول الأخرى، للقرارات السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.
- ويُفضل للتطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إندماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتركة في إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة ٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الأصول غير الملموسة". وتركزت مدونات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:

- (أ) طريقة محاسبة إندماج الأعمال؛
- (ب) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتركة والالتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليص أنشطة المنشأة المشترية؛
- (د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتركة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و
- (هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتركة في إندماج الأعمال.

مقدمة ٤ وبناء على ذلك، كانت نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو أن يعكس فقط تلك التغييرات المتعلقة بقراراته في مشروع إندماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي باختبار إنخفاض قيمة الشهرة.

ملخص التغييرات الرئيسية

تكرار اختبار إنخفاض القيمة

مقدمة ٥: اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل عندما يكون هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وهذا المتطلب مضمول في المعيار. إلا أن المعيار يقتضي أيضا:

- (أ) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. ويمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الذي تم تنفيذه في فترة سابقة في اختبار إنخفاض القيمة لذلك الأصل في الفترة الحالية، بشرط تلبية معايير محددة.
- (ب) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته.
- (ج) اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال سنويا.

قياس قيمة الإستخدام

مقدمة ٦: يوضح المعيار أن العناصر التالية يجب أن تنعكس في حساب قيمة إستخدام الأصل:

- (أ) تقدير التكتفات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل؛
- (ب) التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التكتفات النقدية المستقبلية؛
- (ج) القيمة الزمنية للنقد، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛
- (د) سعر تحمل لشكوك الكامنة في الأصل؛ و
- (هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل.

ويوضح المعيار أيضا أنه يمكن أن ينعكس العنصر الثاني والرابع والخامس من هذه العناصر إما كتعديلات على التكتفات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم.

مقدمة ٧: ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقتضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى الافتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير لدى الإدارة للأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتوقع للأصل. غير أن المعيار يوضح أنه يجب على الإدارة:

- (أ) تقييم مدى معقولة الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتكتفات النقدية الفعلية.

(ب) ضمان أن تكون الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي منسجمة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

مقدمة ٨ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الاستخدام إلى أحدث التنبؤات/الموازنات المالية التي تصادق عليها الإدارة. وتبنى المعيار هذا المتطلب، لكنه يوضح أن تقديرات التدفق النقدي تستثنى أي تحفيزات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من:

- (أ) عمليات مستقبلية لإعادة الهيكلة لم تلتزم بها المنشأة بعد؛ أو
- (ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

مقدمة ٩ يتضمن الملحق (أ) من المعيار إرشادات إضافية حول استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة استخدام الأصل. بالإضافة إلى ذلك، فإن الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تقدير معدل الخصم عندما لا يكون المعدل الخاص بالأصل متاحاً من السوق مباشرة تم إعادة تضمينها في الملحق (أ).

تحديد وحدة توليد النقد التي تخص الأصل

مقدمة ١٠ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقضي بأنه إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج المتأني عن أصل أو مجموعة من الأصول، فإنه يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى لو تم استخدام بعض أو كامل الإنتاج داخلياً. غير أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقتضي، في مثل هذه الظروف، استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الوحدة. ويقضي أيضاً أنه إذا كانت المنشأة تقرر التدفقات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد باستخدام الإنتاج، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج. ويقضي المعيار أنه كانت للتدفقات النقدية الواردة المتولدة من أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (الأسعار) للمستقبلي الذي يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقييم:

- (أ) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

تخصيص الشهرة لوحدة توليد النقد

مقدمة ١١ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إختيار إخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال كجزء من إختيار إخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. وقد استخدمت منهجاً شاملاً كان يتم بموجبه، فعلياً، إختيار إخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل وحدة توليد نقد أو أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومنمق. ويقضي المعيار على نحو

ممائل أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتركة في إنتماج الأعمال كجزء من اختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. إلا أن المعيار يوضح أنه:

(أ) يجب تخصيص الشهرة، من تاريخ الإنتماج بالشراء، لكل وحدة توليد نقد خاصة بالمنشأة المشتركة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تتنفع من تجميعات إنتماج الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتركة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات للوحدات.

(ب) يجب على كل وحدة أو مجموعة من الوحدات التي تخصص لها الشهرة أن:

(١) تمثل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(٢) أن لا تكون أكبر من قطاع مبنى على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولى ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

مقدمة ١٢ يوضح المعيار أيضا ما يلي:

(أ) إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبني للشهرة المشتركة في إنتماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يحدث فيها إنتماج الأعمال، يجب إتمام ذلك التخصيص المبني قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإنتماج بالشراء.

(ب) عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بتلك العملية:

(١) مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و
(٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية التي تم التصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل للشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

(ج) عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ المالي الخالص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص من خلال إستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تنصرف المنشأة بعملية ما ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل للشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

توقيت اختبارات إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة ١٣ يسمح المعيار بما يلي:

(أ) أداء الاختبار السنوي لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم

تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء فترة التقرير المالي السنوي، شريطة أن يتم أداء الاختبار في نفس الوقت من كل عام.

(ب) اختبار لإنخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة.

لكن إذا تم شراء بعض الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) في إنضمام الأعمال خلال الفترة السنوية للحالية، يقتضي المعيار أن يتم اختبار لإنخفاض قيمة الوحدة (مجموعات الوحدات) قبل نهاية الفترة الحالية.

مقدمة ١٤ يسمح المعيار باستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي خصصت لها الشهرة في اختبار لإنخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة.

القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة ١٥ اتفقت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها للشهرة في فترة سابقة إذا وقعت خسائر لإنخفاض القيمة بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة استثنائية لا يتوقع تكراره ووقعت أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث. ويمنع المعيار الاعتراف بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

الإفصاح

مقدمة ١٦ يقتضي المعيار أنه إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إنضمام الأعمال خلال الفترة لوحدة توليد النقد في تاريخ الإبلاغ، يجب على المنشأة أن توضح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأسباب وراء ذلك.

مقدمة ١٧ يقتضي المعيار الإفصاح عن المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار المنتجة غير المحددة المخصصة لهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة. وترتبط تلك المعلومات بشكل أساسي بالإفراضات الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد لهذه الوحدات (مجموعات الوحدات).

مقدمة ١٨ يقتضي المعيار أيضاً أن يتم الإفصاح عن معلومات محددة إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة عبر وحدات توليد نقد متعددة (مجموعات الوحدات)، ولا يكون المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة من الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة. وينبغي تقديم المزيد من الإفصاحات إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد، في مثل هذه الظروف، لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على نفس الإفتراضات (الإفراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة المخصصة لها كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٦

إنخفاض قيمة الأصول

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي يطبقها المشروع لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغه للقابل للإسترداد، ويكون الأصل مرحلاً بما يزيد عن مبلغه للقابل للإسترداد إذا كان مبلغه المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم إسترداده من خلال إستعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك، يوصف الأصل بأنه منخفضت قيمته، ويطلب المعيار أن يقوم المشروع بالإعتراف بخسارة الإنخفاض، ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة إنخفاض قيمة كافة الأصول عدا ما يلي :

- (أ) المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "مخزون")؛
- (ب) الأصول الناتجة من عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء")؛
- (ج) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "مترقب الدخل")؛
- (د) الأصول الناتجة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين")؛
- (هـ) الأصول المالية التي تكفل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"؛
- (و) الإستثمارات العقارية التي تقاس بموجب القيمة العادلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية")؛
- (ز) الأصول البيولوجية للعقدة لأنشطة زراعية والتي تقاس بموجب القيمة العادلة ناهضاً التكاليف حتى نقطة البيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة")؛
- (ح) التكاليف المؤجلة للإلتزام بالإنشاء، والأصول غير الملموسة، الناشئة من الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود للتأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"؛
- (ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الأصول الناشئة من عقود الإيجار أو أصول الضريبة أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المعدة للبيع (أو التي تكون في مجموعة بيع مصنفة كأنها معد للبيع) لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات محددة للإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية مصنفة كالآتي:

- (أ) الشركات المتابعة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"؛

- (ب) الشركات الزميلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"؛ و
- (ج) المشاريع المشتركة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

بالنسبة لإنخفاض الأصول المالية الأخرى: يمكن الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩

٥ لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو الإستثمارات العقارية المقاسة بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، أو الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقررة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤١. ينطبق هذا المعيار على الأصول المرحلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية للبيدلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة:

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فلن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة المتغيرة لبيع الأصل:

(١) إذا كانت تكاليف البيع ضئيلة فإن المبلغ القابل للإسترداد للأصل المعد تقييمه يكون بالضرورة قريبا من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد.

(٢) إذا لم تكن تكاليف البيع ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعد تقييمه بالضرورة أقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة أقل من مبلغه المعد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق للمشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

(ب) إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعد تقييمه (القيمة العادلة) أكبر أو أقل من مبلغه القابل للإسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق للمشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

السوق النشط هو سوق يحقق فيه جميع الشروط التالية :

- (أ) الأبناء المتاجر بها ضمن هذا السوق هي متشابهة؛
- (ب) للمشترين والباعين الراغبين بالإمكان في العادة أن يوجدوا في أي وقت؛ و
- (ج) الأسعار متوفرة للعملة.

تاريخ الإفصاح لإلزامج الأصول هو التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإلزامج وتاريخ الإعلان عنه للجمهور، في حال المنشآت المسجلة عموما في البورصة. أما في حال الإستيلاء غير الودي على شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري

بين الأطراف موضوع الإدماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من ملكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشتريّة ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة.

المبلغ المرحّل هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الإنخفاض المتركمة في قيمته.

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولّد تكلفات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول.

أصول الشراكة هي الأصول عدا عن الشهرة التي تساهم في التكاليف النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.

تكاليف التصرف هي التكاليف المترتبة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بأصل معين أو وحدة توليد للنقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر استعُض به عن التكلفة في البيانات المالية ناقصاً قيمته المتبقية.

الإستهلاك (الإطفاء) هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل على مدى عمره النافع*.

القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منها تكاليف التصرف.

خسارة الإنخفاض هي مقدار زيادة المبلغ المرحّل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

المبلغ القابل للإسترداد القيمة العادلة للأصل أو وحدة توليد نقد مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.

العمر النافع هو اما :

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يستخدم المشروع الأصل ؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو للوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل المشروع عليها من الأصل.

القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتكاليف النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستعمال المستمر لأصل ومن الإستبعاد في نهاية عمره النافع.

تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

٧ تحدد الفقرات من ٨-١٧ متى يجب تحديد المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح "أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على أصل مفرد أو وحدة توليد نقد. أما باقي الكتاب فتم تنظيمه كما يلي:

(أ) تبين الفقرات ١٨-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد. وتستخدم هذه المتطلبات لـ"أصل" مصطلح "الأصل" لكنها تنطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد.

* في حالة أصل غير ملموس يستخدم المصطلح "إطفاء" بشكل عام بدل "الإستهلاك" وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

(ب) تبين الفقرات ٥٨-١٠٨ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها. وتتناول الفقرات ٥٨-٦٤ مسألة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها للأصول المختلفة غير الشهرة. وتتناول الفقرات ٦٥-١٠٨ مسألة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها لوحدات توليد النقد والشهرة.

(ج) تبين الفقرات ١٠٩-١١٦ متطلبات عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل أو وحدة توليد النقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات أيضا مصطلح "الأصل" لكنها تطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد. وتبين الفقرات ١١٧-١٢١ متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتبين الفقرتان ١٢٢ و ١٢٣ متطلبات إضافية لوحدة توليد النقد، في حين تبين الفقرتان ١٢٤ و ١٢٥ متطلبات إضافية للشهرة.

(د) تحدد الفقرات ١٢٦-١٣٣ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول خسائر إنخفاض القيمة والقيود العاكسة لخسائر إنخفاض قيمة الأصول ووحداث توليد النقد. وتحدد الفقرات ١٣٤-١٣٧ متطلبات الإفصاح الإضافية لوحدات توليد النقد التي تم لها تخصيص الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأغراض اختبار إنخفاض القيمة.

٨ تتخفيض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد، وتبين الفقرات ١٢-١٤ بعض الدلائل على احتمال حدوث خسارة إنخفاض: إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فانه يطلب من المشروع إجراء تقييم رسمي للمبلغ القابل للإسترداد. ما عدا ما وصف في الفقرة ١٠، أما إذا لم يتوفر أي مؤشر عن حدوث خسارة الإنخفاض فإن المعيار لا يتطلب أن يقوم المشروع بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد.

٩ يتعين على المنشأة في كل تاريخ إبلاغ بتقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع، تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

١٠ بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض القيمة، يجب على المنشأة أيضا:

(أ) اختبار إنخفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر إمتلحي غير محدد أو أصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن أداء اختبار إنخفاض القيمة هذا في أي وقت خلال الفترة السنوية شريطة تأنيته في نفس الوقت من كل عام. ويمكن اختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف مبدئيا بالأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يتم اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال سنويا وفقا للفقرات ٨٠-٩٩.

١١ تخضع عادة قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية كافية لتغطية مبلغه المسجل إلى شكوك كبيرة قبل أن يتاح الأصل للإستخدام أكثر مما هي بعد إتاحتها للإستخدام. لذلك يقتضي هذا المعيار من المنشأة التقييم، على الأقل سنويا، باختبار إنخفاض قيمة المبلغ المسجل للأصل غير الملموس الذي لم يتم بعد إتاحتها للإستخدام.

١٢ لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلاً يكون قد إنخفضت قيمته يجب على المشروع أن يأخذ في الاعتبار كحد أدنى الدلائل التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات

- (أ) خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة مرور الوقت أو الإستعمال العادي.
- (ب) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي يعمل فيها المشروع أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- (ج) زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتخفض مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.
- (د) المبلغ المرحل لصفلي أصول المشروع المقدم للتقرير أعلى من السوقية لتكوينه الرأسمالي.

المصادر لداخلية للمعلومات

- (هـ) تتوفر الأدلة على بطلان إستعمال الأصل أو حدوث تلف فيه.
- (و) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى أو الأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع إستخدامه فيه وتشمل هذه التغيرات خطأ إيفاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التصرف في الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً. وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.*
- (ز) تتوفر الأدلة من التقارير الدخلية التي تدل على أن الأداء الاقتصادي هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

١٣ أن القائمة في الفترة ١٢ ليست شاملة، ويمكن للمشروع أن يحدد دلائل أخرى على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل، وهذه أيضاً تتطلب من المشروع تحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد أو، في حالة الشهرة، أداء اختبار إنخفاض القيمة وفقاً للفرق ٨٠-٩٩.

١٤ تشمل الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة أصل وجود ما يلي :

- (أ) تكلفات نقدية لامتلاك الأصل، أو لاحتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيافته والتي هي أعلى إلى حد كبير من الإحتياجات النقدية الواردة في الميزانية التقديرية؛
- (ب) صافي التكاليف النقدية الفعلية أو الريح أو الخسارة التشغيلية المتوقعة من الأصل والتي هي لسوا إلى حد كبير من تلك الواردة في الميزانية التقديرية؛

* ما أن يحقق الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة تصرف مصلفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، يتم إستثناءه من نطاق هذا المعيار ويتم محاسبته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

(ج) إنخفاض هام في صافي التكتفات النقدية أو الربح التشغيلي في الميزانية التقديرية أو زيادة كبيرة في الخسارة الواردة في الميزانية التقديرية ناجمة من الأصل؛ أو

(د) خسائر تشغيلية أو صافي تكتفت خارجة للأصل عندما تجمع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام في الميزانية التقديرية للمستقبل.

١٥ وكما هو مشار إليه في الفقرة ١٠، يقتضي هذا المعيار أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد أو غير المتاح بعد للاستخدام والشهرة، على الأقل سنوياً. ينطبق مفهوم المادية في تحديد ما إذا كان مبلغ الأصل القابل للإسترداد بحاجة إلى التقييم، فعلى سبيل المثال إذا بينت الحسابات السابقة أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد أعلى إلى حد كبير من مبلغه المرحل فإن المشروع ليس بحاجة إلى إعادة تقييم مبلغ الأصل القابل للإسترداد إذا لم تقع أحداث تزيد ذلك الفرق، وبالمثل قد يبين تحليل سابق أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد ليس حساساً لدلالة واحدة (أو أكثر) من الدلائل الواردة في الفقرة ١٢.

١٦ كإيضاح للفقرة ١٥ إذا زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة فإنه لا يطلب من المشروع عمل تقييم رسمي لمبلغ الأصل القابل للإسترداد في الحالات التالية:

(أ) إذا كان من غير المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة بسبب الزيادة في أسعار السوق هذه ، فعلى سبيل المثال قد لا يكون للزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير أثر مادي على سعر الخصم المستخدم لأصل عمره الباقى الدافع طويل.

(ب) إذا كان سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة من المحتمل أن يتأثر بالزيادة في أسعار السوق هذه ولكن يبين تحليل حساسية سابقة للمبلغ القابل للإسترداد أن:

- (١) من غير المحتمل أنه سيكون هناك إنخفاض مادي في مبلغ الأصل القابل للإسترداد لأنه من المحتمل أيضاً أن تزيد التكتفات النقدية المستقبلية، (فعلى سبيل المثال في بعض الحالات قد يكون المشروع قادراً على إظهار تعديل إيراداته للتحويص عن أية زيادة في أسعار السوق)؛ أو
- (٢) من غير المحتمل أن ينجم عن الإنخفاض في المبلغ القابل للإسترداد خسارة إنخفاض مادية في القيمة.

١٧ إذا كانت توجد دلالة على إمكانية إنخفاض قيمة أصل فقد يدل ذلك على أن العمر الدافع المتبقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية للأصل بحاجة إلى المراجعة والتعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل، إذا لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل.

قياس المبلغ القابل للإسترداد

١٨ يعرف هذا المعيار القابل للإسترداد على أنه وحدة توليد لاند أو القيمة المستعملة أيهما أعلى ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة، وقد حددت الفقرات ١٩-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات للمصطلح "أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على الأصل المفرد أو وحدة توليد لاند.

١٩ ليس من الضروري دائماً تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة للبيع وقيمتها المستعملة، إذا زاد أي من هذين المبلغين عن المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تتخضض قيمته، وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٢٠ قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، حتى ولو لم تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط، على أنه، ليس من الممكن في بعض الأحيان تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لعدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحثة بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة قد يعتبر مبلغ الأصل القابل للإسترداد أنه قيمته المستعملة.

٢١ إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل المستعملة تزيد بشكل مادي عن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع قد تستعمل كمبلغ قابل للإسترداد، وكثيراً ما ستكون الحالة كذلك بالنسبة لأصل محتفظ به لإستبعاده، ويعود ذلك إلى أن القيمة المستعملة للأصل المحتفظ به لإستبعاده ستكون بشكل رئيسي من صلاحي عائدات البيع حيث أنه من المحتمل أن تكون التكاليف النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل إلى أن يتم إستبعاده ضئيلة.

٢٢ يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، إلا إذا لم يكن الأصل يولد تدفقات نقدية داخلية من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كانت الحالة كذلك يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحده توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرات ٦٥-١٠٣)، إلا إذا :

(أ) قيمة الأصل العادلة ناقص التكلفة للبيع أعلى من مبلغه المرحل، أو

(ب) يمكن تقدير قيمة إستخدام الأصل بحيث تكون مقاربة من قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع ويمكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

٢٣ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات وطرق الحساب المختصرة تقديراً تقريبياً معقولاً للحسابات المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة.

قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد

٢٤ تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. غير أنه يمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد لهذا الأصل تم أدائه في فترة سابقة في اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شرط تلبية جميع المعايير التالية:

(أ) إذا لم يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر تكون مستقلة إلى حد كبير عن تلك الناتجة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي يتم اختبار إنخفاض قيمتها كجزء من وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها، لم تتغير الأصول والإلتزامات التي تتألف منها الوحدة إلى حد كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز المبلغ المسجل للأصل بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب المبلغ القابل للإسترداد، يكون احتمال تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحدوث.

القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع

٢٥ أن أفضل دليل على القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو السعر في اتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة معدلة للتكاليف الإضافية التي ستعزى مباشرة لإستبعاد الأصل.

٢٦ إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فإن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو سعر السوق للأصل ناقصاً تكاليف البيع، وسعر السوق المناسب هو عادة سعر العرض الحالي، وعندما لا تكون أسعار العرض الحالية غير متوفرة، فقد يوفر سعر آخر عملية أساساً لتقدير القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة للبيع، شريطة عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي يتم فيه التقدير.

٢٧ إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط لأصل، تكون القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع بناء على أفضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن أن يحصل عليه المشروع، في تاريخ الميزانية العمومية من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وذلك بعد خصم تكاليف التصرف، ولتحديد هذا المبلغ يأخذ المشروع في الإعتبار نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مشابهة ضمن نص الصناعة، والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لا تعكس بيعاً إجبارياً إلا إذا كانت الإدارة مجبرة على البيع في الحال.

٢٨ تكاليف الإستبعاد عدا عن التكاليف التي تم الإعتراف بها كإلتزامات، يتم إقتطاعها عند تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع. والأمثلة على هذه التكاليف القانونية ورسوم الدفعة والضررائب المماثلة على العمليات وتكاليف إزالة الأصل وتكاليف المباشرة الإضافية لجعل الأصل في حالة البيع، على أن منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") والتكاليف المتعلقة بتخفيض أو إعادة هيكلة أعمال بعد التصرف في أصل لا تعتبر تكاليف مباشرة إضافية لإستبعاد الأصل.

٢٩ في بعض الأحيان يتطلب إستبعاد أصل أن يقوم المشتري بامتلاك الإلتزام، ويتوفر مفرداً فقط القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لكل من الأصل والإلتزام، وتوضح الفقرة ٧٨ كيفية التعامل مع هذه الحالات.

القيمة المستعملة

٣٠ العناصر التالية يجب أن تظهر عند قياس القيمة المستعملة للأصل:

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل؛
- التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛
- القيمة الزمنية لأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛
- سعر تحمل عدم التشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفلات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل.

٣١ يشمل تقدير القيمة المستمدة لأصل الخطوات التالية:

(أ) تقدير التكتفلات النقدية المستقبلية الدخلة والخارجة التي تؤخذ من الإستعمال المستمر للأصل ومن الإستبعاد النهائي له؛ و

(ب) تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التكتفلات النقدية المستقبلية.

٣٢ يمكن أن تعكس العناصر المحددة في الفقرة ٣٠ (ب) و(د) و(هـ) كتعديلات على التكتفلات النقدية المستقبلية أو كتعديلات على معدل الخصم. ومهما كان المنهج الذي يتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التكتفلات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتكتفلات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. يقدم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة يستخدم الأصل.

أساس تقديرات التكتفلات النقدية المستقبلية

٣٣ عند قياس القيمة المستمدة يجب على المنشأة أن:

(أ) يجب أن تكون توقعات التكتفلات النقدية بناءً على الافتراضات معقولة ومدعومة تمثل الفضل لتقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل، ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

(ب) يجب أن تكون توقعات التكتفلات النقدية بناءً على أحداث الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية التي اعتمدها الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية فترة قصوى مقدارها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول.

(ج) يجب تقدير توقعات التكتفلات النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها أحدث الميزانيات التقديرية/النبوءات باستنتاج التوقعات بناءً على الميزانيات التقديرية/النبوءات باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير معدل متزايد، ويجب أن لا يزيد معدل للنمو هذا عن متوسط معدل للنمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو للبلد أو للبلدان التي يعمل بها المشروع أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

٣٤ تُقِيم الإدارة مدى معقولية الافتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتكتفلات النقدية الفعلية. ويبنى على الإدارة ضمان أن تكون الافتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التكتفلات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

٣٥ لا تتوفر بشكل عام ميزانيات تقديرية/نبوءات مالية مستقبلية مفصلة وصريحة وموثوقة لفترات تزيد عن خمس سنوات، ولهذا السبب تكون تقديرات الإدارة للتكتفلات النقدية المستقبلية لفترة أقصاها خمس سنوات. ويمكن للإدارة استخدام توقعات التكتفلات النقدية بناءً على الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية

لفترة تزيد عن خمس سنوات إذا كانت الإدارة متأكدة أن هذه التوقعات موثوقة ولها تستطيع إظهار قدرتها بناءً على الخبرة السابقة للتنبؤ بالتكلفات النقدية بدقة على مدى الفترة الأطول تلك.

٣٦ يتم تقدير توقعات التكلفات النقدية حتى نهاية العمر النافع لأصل باستنتاج توقعات التكلفات النقدية بناءً على الميزانيات التقديرية/ الذبوعات المالية باستخدام معدل للنمو للسنوات اللاحقة، وهذا المعدل ثابت أو متناقص إلا إذا اتفقت الزيادة في المعدل مع المعلومات الموضوعية الخاصة بالتماط في دورة حياة منتج أو صناعة، وإذا كان ذلك مناسباً يكون معدل النمو يساوي صفراً أو يكون سالباً.

٣٧ عندما تكون الظروف مواتية من المحتمل أن يدخل المنافسون في السوق ويحدثون من النمو، وعلى ذلك ستعاني المشاريع من الصعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي خلال الفترات الطويلة (تقريباً، عشرون عاماً) للمنتجات، الصناعات، أو البلاد أو البلدان التي يعمل بها المشروع، أو السوق الذي يستخدم فيه الأصل.

٣٨ عند استخدام معلومات من الميزانيات التقديرية/ الذبوعات المالية ينظر المشروع فيما إذا كانت المعلومات تعكس الافتراضات معقولة ومدعومة وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود خلال العمر النافع المتبقي للأصل.

تكوين تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية

٣٩ يجب أن تشمل التقديرات للتكاليف النقدية المستقبلية ما يلي :

- (أ) توقعات التكاليف النقدية للدخلة من الإستعمال المستمر للأصل؛
- (ب) توقعات التكاليف النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التكاليف النقدية الدخلة من الإستعمال المستمر للأصل (بما في ذلك التكاليف النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام)، ويمكن أن ينسب أو يخصص ذلك بشكل مباشر على أساس معقول وثابت للأصل؛ و
- (ج) صافي التكاليف النقدية، إن وجدت، التي سيتم استلامها (أو دفعها) من إستعمال الأصل في نهاية عمره النافع.

٤٠ تعكس تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية وسعر الخصم افتراضات ثابتة لزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام، ولذلك شمل سعر الخصم أثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام فإن التكاليف النقدية المستقبلية تقدر حسب اللواحي للشكالية، وإذا لم يشمل سعر الخصم أثر لزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام تقدر التكاليف النقدية المستقبلية حسب اللواحي الفعلية (ولكلها تشمل زيادات أو انخفاضات السعر المستقبلية محددة).

٤١ تشمل توقعات التكاليف النقدية الخارجة ائراج تلك التكاليف لمصير الخدمة الأولية (يوم - بيوم) للأصول إضافة إلى المصاريف غير المباشرة المستقبلية التي يمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص على أساس معقول وثابت لإستعمال الأصل.

٤٢ عندما لا يشمل المبلغ المرحّل لأصل بعد كلفة التكاليف النقدية الخارجة التي سيتم تكديدها قبل أن يكون جاهزاً للإستعمال أو البيع فإن تقدير التكاليف النقدية المستقبلية يشمل تقديراً لأي تكلف نقدية خارج آخر يتوقع أن يتم تكديده قبل أن يكون الأصل جاهزاً للإستعمال أو البيع، فعلى سبيل المثال هذا هو الحال بالنسبة لمبني تحت الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يتم إكماله بعد.

- ٤٣ لتجنب الإحتساب المزدوج لا تشمل تقديرات التكتفلات النقدية المستقبلية ما يلي:
- (أ) التكتفلات النقدية لداخلية من أصول تولد تكتفلات نقدية داخلية من الإستعمال المستمر والتي لا تعتمد إلى حد كبير على التكتفلات النقدية لداخلية من الأصل الذي هو تحت المراجعة (مثل ذلك الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و
- (ب) التكتفلات النقدية الخارجة المتعلقة بالإلتزامات تم الإعتراف بها بالإلتزامات (مثل ذلك الذمم الدائنة لو التقاعد أو الخصصات).
- ٤٤ يجب تقدير التكتفلات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، ويجب أن لا يشمل التكتفلات النقدية المستقبلية التكتفلات لداخلية أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:
- (أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو
- (ب) تحسن أو زيادة قيمة أداء الأصل.
- ٤٥ نظرا لأن التكتفلات النقدية المستقبلية مقدرة للأصل في حالته الراهنة فإن القيمة المستعملة لا تعكس ما يلي:
- (أ) التكتفلات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثل ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو
- (ب) المصروف الرأسمالي المستقبلي الذي سيحسن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدلته المقدر أصلا أو المنافع ذات العلاقة من هذا الصرف المستقبلي.
- ٤٦ إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وتسيطر عليه الإدارة، وهو يغير بشكل مادي إما من نطاق العمل الذي يقوم به المشروع أو الأسلوب الذي يتم به القيام بالعمل، ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " للمخصصات، الإلتزامات والأصول المخططة " إرشادا يمكن أن يوضح متى يكون المشروع ملزما بإعادة الهيكلة.
- ٤٧ عندما يصبح المشروع ملتزما بإعادة هيكلة، من المحتمل أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وحالما يصبح المشروع ملتزما بإعادة الهيكلة:
- (أ) تقديرات التكتفلات النقدية لداخلية والخارجة المستقبلية لتحديد القيمة المستعملة التي تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناءً على أحدث ميزانية تقديرية/نبوءة مالية اعتمدها الإدارة)؛ و
- (ب) تقديرات التكتفلات النقدية الخارجة لإعادة الهيكلة في نص إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

يوضح المثال (٥) لفر إعادة هيكلة مستقبلية على حساب للقيمة المستعملة.

- ٤٨ إلى إن يتعرض المشروع إلى تدفق نقدي خارجي يحسن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه، أن تقديرات التكتفلات النقدية المستقبلية لا تشمل التكتفلات النقدية لداخلية المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من المنافع الاقتصادية المرتبطة للتدفق النقدي للخارج من هذا الصرف (انظر مثال ٦).
- ٤٩ تتضمن تقديرات التكتفلات النقدية المستقبلية التكتفلات النقدية الصادرة المستقبلية اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقعة نشوئها من الأصول في وضعها الحالي. وعندما تتألف وحدة تزايد النقد من أصول ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، تعتبر جميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن استبدال الأصول ذات الأعمار الإنتاجية القصيرة يعتبر جزءا من الترخيم اليومي للوحدة عند تقدير

التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وعلى نحو مماثل، عندما يتألف الأصل الواحد من عناصر ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، يعتبر استبدال العناصر ذات الأعمار القصيرة جزءاً من الترخيم اليومي للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الأصول.

٥٠ يجب أن لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

- (أ) التدفقات النقدية الدخلة أو الخارجة من الأنشطة لتمويلية؛ أو
- (ب) مقبوضات ودفعات ضريبة الدخل.

٥١ تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم، وخلافاً لذلك سيتم حساب أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهله، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود يتم اعتبارها يخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل للتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، وبالمثل حيث أنه يتم تحديد سعر الخصم على أساس قبل احتساب الضريبة فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس قبل احتساب الضريبة.

٥٢ يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم استلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع هو المبلغ الذي يتوقع المشروع أن يحصل عليه من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحيث بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم للتكاليف المقدرة للإستبعاد.

٥٣ يتم تحديد صافي التدفقات النقدية المقدرة التي سيتم استلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع بطريقة مماثلة لتحديد صافي سعر بيع الأصل، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:

- (أ) يستخدم المشروع الأسعار المسددة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها النافع والتي عملت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم إستعمال الأصل فيها.
- (ب) يتم تعديل هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات للمستقبلية في الأسعار الناجمة من التضخم العام والزيادات والإنخفاضات المستقبلية المحددة. على أنه، إذا استُثنت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستثنى أيضاً من صافي التدفقات النقدية عند إستبعاد الأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٥٤ تقرر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها، ثم تم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة، ويقوم المشروع بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر للصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة للمعاملة.

سعر الخصم

٥٥ سعر (أسعار) الخصم يجب أن تكون قبل احتساب سعر (أسعار) الضريبة، التي تعكس التقييم الموقفي لـ:

- (أ) القيمة الزمنية للنقود؛ و
- (ب) المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

٥٦ أن السعر الذي يعكس التقييمات السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تنققات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل، ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المعدل للموزون لرأس المال لمشروع مدرج في سوق الأوراق المالية له أصل منفرد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية إمكانية ومخاطر الخدمة للأصل الذي هو تحت المراجعة. على أن يكون سعر (أو أسعار) الخصم المستخدمة في قياس قيمة الأصل المستعملة لا تعكس للخطر من تعديل تقديرات التنققات النقدية المستقبلية لها. من ناحية أخرى، سيتم محاسبة بعض تأثير الإقرضات بشكل مزدوج.

٥٧ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة أساليب بديلة لتقدير معدل الخصم. ويتم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

٥٨ حددت الفقرات ٥٩ إلى ٦٤ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة أصل مفرد وقياسها، عن الشهرة. الإعتراف بخسائر إنخفاض وقياس وحدة توليد النقد والشهرة تتناولها الفقرات ٦٥ إلى ١٠٨.

٥٩ إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل أقل من مبلغه المرحل فإنه يجب تخفيض المبلغ المرحل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك للتخفيض خسارة في إنخفاض القيمة.

٦٠ يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال، إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثل ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، ويجب معاملة أية خسارة في إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها إنخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.

٦١ يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها مصروف في بيان الدخل، على أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه مباشرة مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الإنخفاض عن المبلغ المحفوظ به في فائض إعادة التقييم لنفس ذلك الأصل.

٦٢ عندما يكون المبلغ المقدّر لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعلى من المبلغ المرحل لذلك الأصل فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالتزام إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي آخر.

٦٣ بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ إستهلاك (إهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منظم على مدى عمره للنافع المتبقى.

٦٤ إذا تم الإعتراف بخسارة في إنخفاض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، وذلك بمقارنة المبلغ المرحل المعدل للأصل مع قاعدته الضريبية (انظر المثال التوضيحي ٣).

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ بينت الفقرات ٦٦ إلى ١٠٨ متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد المبلغ المرحل والإعتراف بخسائر الإحتفاض لوحدات توليد النقد و الشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ إذا كانت هناك أية دلالة على أن قيم أصل قد تنخفض فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المشروع تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد للأصل).

٦٧ لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل المستعملة لتكون مقاربة لقيمة العادلة ناقصة التكلفة للبيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التكاليف النقدية المستتغيلة من الإستعمال المستمر للأصل عل أنها ضئيلة)؛ و

(ب) إذا لم يولد الأصل تكاليف نقدية دلالة والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية من أصول أخرى.

وفي هذه الحالات يمكن تحديد القيمة المستعملة، ولذلك يمكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد فقط لوحدة توليد النقد للأصل.

مثال
<p>منشاء تحديد ثمنك سكة حديد خاصة لدعم أنشطتها للتعبئة، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تكاليف نقدية دلالة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية لدلالة من الأصول الأخرى للمنجم.</p> <p>ليس من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة المستعملة لسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك يقدّر المشروع القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أي المنجم ككل.</p>

٦٨ إن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة ٦ هي أصغر مجموعة أصول تشمل الأصل والتي تولد تكاليف نقدية دلالة من الإستعمال المستمر التي هي مستقلة إلى حد بعيد عن التكاليف النقدية الدلالة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل تشمل الحكم الشخصي. وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد يحدد المشروع أصغر مجموع الأصول التي تولد تكاليف نقدية دلالة مستقلة إلى حد بعيد من الإستعمال المستمر.

مثال

تقوم شركة حافلات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع بلدية تتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من مسارات خمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل مسار والتدفقات النقدية من كل مسار بشكل منفصل، واحد المسارات يعمل بخسارة كبيرة.

نظراً لأن المشروع لا يملك خيار إيقاف أي مسار للحافلات فإن لكل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها المسارات للخسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الحافلات ككل.

٦٩ التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر هي التدفقات الداخلة للنقد ومعدلات النقد المستلم من أطراف خارج المشروع الذي يقدم التقارير، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصول (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير من التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المشروع يأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المشروع (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو المقاطعات أو المناطق الإقليمية أو طريقة أخرى)، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الإستمرار في أصول وعمليات المشروع أو إستبعادها، ويعطي المثال التوضيحي^١، أمثلة على تحديد وحدة توليد النقد.

٧٠ إذا وجد سوق نشط للنتائج الذي ينتجه أصل أو مجموعة أصول فانه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل النتائج مستخدم داخلياً. إذا كان التدفق النقدي الداخلي مولد من الأصل أو وحدات توليد النقد ومثلاً بتحويلات الأسعار الداخلية، فانه يجب على المنشأة استخدام أفضل تقدير للإدارة (السعر) أسعار السوق المستقبلية للنتائج:

(أ) التدفق النقدي الداخلي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستعملة للأصل أو لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفق النقدي الخارجي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستعملة لأي أصل أو لوحدة توليد النقد التي تأثرت بأسعار التحويلات الداخلية.

٧١ حتى ولو تم استخدام جزء أو النتائج بكامله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى من المشروع المقدم للتقارير (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية إنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاع المشروع بيع هذا الإنتاج في سوق نشط. ويعود ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تكافؤ نقدية دلالة الذي هو مستقل إلى حد بعيد عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وعند استخدام معلومات مبنية على العزائبات التقديرية/التبوءات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد، أو أي أصول أخرى أو وحدات توليد النقد مثلاً بتحويلات الأسعار الداخلية، يقوم المشروع بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل لداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية التي تم إنجازها عن طريق معاملة على أساس تجاري.

٧٢ يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل متماثل من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول، إلا إذا كان للتغيير مبرراً.

٧٣ إذا حدد المشروع أن أصلاً ينتمي لوحدة توليد نقد مختلفة عن الفترات السابقة، أو تغير أنواع الأصول المجمعة ضمن وحدة توليد النقد لأصل فإن الفقرة ١٣٠ تتطلب بإفصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الإعتراف بخسارة في القيمة أو تم عكسها لوحدة توليد النقد وكانت مادية بالنسبة للبيانات المالية للمشروع المقدم للتقارير ككل.

المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد نقد

٧٤ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد هو وحدة توليد النقد للقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أو القيمة المستعملة لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، أية إشارة في الفقرات ١٩ إلى ٥٧ إلى "الأصل" تقرأ على أنها إشارة "لوحدة توليد نقد".

٧٥ يجب تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد على أساس يتفق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد.

٧٦ المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد.

(أ) يشمل المبلغ المرحل لتلك الأصول فقط التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص على أساس معقول وثابت لوحدة توليد النقد، والتي ستولد التكاليف النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) لا يشمل المبلغ المرحل لأي إلتزام معترف به إلا إذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الإلتزام في الإعتبار.

يعد ذلك إلى أن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التكاليف النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والإلتزامات التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية (انظر الفقرتين ٢٨ و ٤٣).

٧٧ حيث يتم جمع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الإسترداد فمن المهم أن تشمل في وحدة توليد النقد كافة الأصول التي تولد التكاليف النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر، وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للإسترداد تماماً عندما تكون خسارة الإنخفاض قد وقعت في الحقيقة، وفي بعض الحالات بالرغم من أن أصول معينة تساهم في التكاليف النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد نقد فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومتماثل، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو أصول لشركة مثل أصول المكتب الرئيسي، وتوضح الفقرات ٨٠ إلى ١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد نقد لمعرفة الإنخفاض في قيمتها.

٧٨ قد يكون من الضروري أخذ إلتزامات معترف بها معينة في الإعتبار لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، وقد يحدث ذلك إذا كان للتصرف في وحدة توليد نقد يتطلب أن يقوم المشتري بأخذ على عاتقه الإلتزام، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة للبيع (أو التدفق النقدي المقدر من الإستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والإلتزام معاً

ناقصاً تكاليف الإستبعاد، ولأجل إجراء مقارنة ذات معنى بين المبلغ للمرحل لوحدة توليد النقد ومبلغها القابل للإسترداد يخصم المبلغ المرحل للإلتزام عند تحديد كل من قيمة وحدة توليد النقد المستخدمة ومبلغها المرحل.

مثال

تقوم شركة بتشغيل منجم في بلد يتطلب تشريعه وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع عند إكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم علماً أن إزالة هذه المواد، كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم إستهلاكها على مدى العمر النافع للمنجم، والمبلغ المرحل لمخصصات الاستعادة هو ٥٠٠ وحدة عملة^(١) وهو مساو للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

يقوم المشروع بفحص المنجم من أجل إنخفاض قيمته، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلم المشروع عروضاً مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالي ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا السعر يشمل حقيقة أن المشتري سيأخذ على عاتقه إلتزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وتكاليف الإستبعاد للمنجم ضئيلة، وتبلغ القيمة المستخدمة للمنجم حوالي ١٢٠٠ وحدة عملة باستثناء تكاليف الاستعادة، والمبلغ المرحل للمنجم هو ١٠٠٠ وحدة عملة.

يبلغ صافي سعر بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا المبلغ يأخذ في الإعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة المستخدمة لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الإعتبار، وتقدر أنها تبلغ ٧٠٠ وحدة عملة (١٢٠٠ وحدة عملة ناقصاً ٥٠٠ وحدة عملة)، والمبلغ المرحل لوحدة توليد النقد هو ٥٠٠ وحدة عملة وهو المبلغ المرحل للمنجم (١٠٠٠ وحدة عملة ناقصاً المبلغ المرحل لمخصص تكاليف الاستعادة (٥٠٠ وحدة عملة)، وبناءً على ذلك فإن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد يتجاوز المبلغ المسجل .

(١) في هذا المعيار، للوحدات النقدية يتم تحديدها بـ "وحدات العملة "ون".

٧٩ لأغراض عملية يتم أحياناً تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد بعد الأخذ في الإعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثل ذلك للزعم المدينة أو الأصول المالية الأخرى) أو الإلتزامات التي تم الاعتراف بها في البيانات المالية (مثل ذلك للزعم للدائنة والتقاعد والمخصصات الأخرى)، ففي هذه الحالات يزداد المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد بمقدار المبلغ المرحل لهذه الأصول ويخفض بمقدار المبلغ المرحل لهذه الإلتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

٨٠ لغرض اختبار إنخفاض القيمة، يتم تخصيص الشهرة المشتراة في إنمجا الأعمال، ابتداءً من تاريخ الإنمجا بالشراء، لكل وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشتريّة، أو مجموعت وحدات توليد

النقد، المتوقع أن تنتفع من تجميعات إندماج الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. إن كل وحدة أو مجموعة من الوحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب:

- (أ) أن تمثل أنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و
(ب) أن لا تكون أكبر من قطاع معين مبني على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقرير حول القطاعات".

٨١ تمثل الشهرة المشتراة في إندماج الأصول دفعة تندمها المنشأة المشتريه استباقا لمنافع اقتصادية مستقبلية تتأتى من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل مفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة بشكل مستقل تدفقات نقدية للأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وعادة ما تساهم في التدفقات النقدية لوحدات توليد النقد المتعددة. ولا يمكن في بعض الأحيان تخصيص الشهرة على أساس غير اعتباطي لوحدات توليد النقد المختلفة، بل لمجموعات وحدات توليد النقد فقط. ونتيجة لذلك، فإن أنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة للداخلية يشمل أحيانا عددا من وحدات توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة لكن لا يمكن أن تخصص لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات ٨٣-٩٩ إلى وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة كإشارات أيضا إلى مجموعة من وحدات توليد النقد التي تخصص لها الشهرة.

٨٢ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ اختبار بإخفاض قيمة الشهرة عند مستوى يعكس الطريقة التي تكبر بها المنشأة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة عادة. لذلك، فإن تطوير أنظمة إبلاغ إضافية ليس أمرا ضروريا.

٨٣ إن وحدة توليد النقد التي تخصص لها الشهرة لغرض اختبار إخفاض القيمة قد لا تتوافق مع المستوى الذي تخصص عنده الشهرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية. على سبيل المثال، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة أن تخصص الشهرة إلى مستويات متكافئة نسبيا لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية، فإنه لا يقتضى منها اختبار بإخفاض قيمة الشهرة عند نفس تلك المستوى إلا إذا كانت ترتقب الشهرة أيضا عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة للداخلية.

٨٤ إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبني للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إندماج الأعمال، يتم إتمام ذلك التخصيص المبني قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإندماج بالشراء.

٨٥ إذا كان من الممكن، وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" إذا تم تحديد المحاسبة المبنيّة لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإندماج، على المنشأة المشتريّة:

- (أ) محاسبة الإندماج باستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و
(ب) الاعتراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة للمبنيّة خلال ١٢ شهرا من تاريخ الإندماج بالشراء.

وقد لا يكون ممكناً أيضاً في مثل هذه الظروف إتباع التخصيص المبني للشهرة المشتراة في إدماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ الإنماج. وفي مثل هذه الحالة، تصحح المنشأة عن المعلومات التي تقضيها الفقرة ١٣٣.

٨٦ إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد النقد وتصرفت المنشأة بعملية معينة ضمن تلك الوحدة، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها:

(أ) مشمولة في المبلغ المسجل لعملية عقد تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(ب) مقاسة على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

مثال

تتبع إحدى المنشآت مقابل ١٠٠ وحدة عملة عملية معينة كانت جزءاً من وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا اعتباطياً. إن المبلغ القابل للإسترداد للنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد هي ٣٠٠ وحدة عملة.

ولأنه لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد بشكل غير اعتباطي أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها ونسبة الوحدة المحتفظ بها. لذلك، يتم تضمين ٢٥% من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في المبلغ المسجل للعملية التي يتم بيعها.

٨٧ إذا أعلنت إحدى المنشآت تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص هذا بإستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعدل تنظيمها.

مثال

تم تخصيص الشهرة سابقاً لوحدة توليد النقد (أ). والشهرة المخصصة للوحدة (أ). ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، إلا اعتباطياً. يجب تقسيم الوحدة (أ) ودمجها في ثلاث وحدات توليد نقد أخرى وهي (ب)، (ج)، (د).

ولأنه لا يمكن بشكل غير اعتباطي تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، يتم إعادة تخصيصها للوحدات (ب)، (ج)، (د) على أساس القيم النسبية للحصص الثلاث في الوحدة (أ) قبل دمج هذه الحصص مع (ب)، (ج)، (د).

اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تتطوي على الشهرة

٨٨ عندما ترتبط الشهرة بوحدة توليد النقد، كما هو مذكور في الفقرة ٨١، لكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، يجب اختبار إنخفاض قيمة الوحدة، متى كان هناك مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويجب الإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

٨٩ إذا كانت وحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة ٨٨ تشمل في مبلغها المسجل أصل غير ملموس نو عصر إستراتيجي غير محدد أو غير متاح بعد للإستخدام ويمكن اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل فقط كجزء من وحدة توليد النقد، تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الوحدة أيضاً بشكل سنوي.

٩٠ يتم اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً، ومتى كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة. إذا تجاوز المبلغ القابل للإسترداد للوحدة مبلغها المسجل، تعتبر الوحدة والشهرة المخصصة لها غير منخفضتي القيمة. وإذا تجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يجب على المنشأة الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

حقوق الأقلية

٩١ وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تمثل الشهرة المعترف بها في إنماج الأعمال الشهرة المشتركة من قبل الشركة الأم على أساس حصة ملكيتها، وليس مبلغ الشهرة المسيطر عليه من قبل الشركة الأم نتيجة لإنماج الأعمال. لذلك، لا يتم الإعتراف بالشهرة التي تنسب إلى حقوق الأقلية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الأم. وتبعاً لذلك، إذا كان هناك حقوق أقلية في وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة، فإن المبلغ المسجل لتلك الوحدة يتكلف من:

- (أ) حصة الشركة الأم وحقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحديد للوحدة؛ و
- (ب) حصة الشركة الأم في الشهرة.

وعلى كل حال، يمكن أن ينسب جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المحددة وفقاً لهذا المعيار إلى حقوق الأقلية في الشهرة.

٩٢ تبعاً لذلك، ولغرض اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد غير المملوكة كلياً والتي تتطوي على شهرة، يتم افتراضياً تعديل المبلغ المسجل لتلك الوحدة، قبل أن يتم مقارنتها مع مبلغها المسجل. ويتحقق هذا من خلال تجميع المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة ليشمل الشهرة التي تنسب إلى حقوق الأقلية. من ثم يتم مقارنة هذا المبلغ المسجل المعدل افتراضياً مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة وحدة توليد النقد. وإذا كان للحال كذلك، تخصص المنشأة أولاً خسارة إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤ بغية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة.

٩٣ لكن لأنه يتم الإعتراف بالشهرة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة ملكية الشركة الأم، يتم تصميم أي خسائر لإنخفاض القيمة مرتبطة بالشهرة بين تلك التي تنسب إلى الشركة الأم وتلك التي تنسب إلى حقوق الأقلية، مع الإعتراف فقط بالخسائر الأولى كخسائر لإنخفاض قيمة الشهرة.

٩٤ إذا كان مجموع خسائر لإنخفاض القيمة المرتبطة بالشهرة أقل من المبلغ الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل المعدل افتراضياً لوحدة توليد النقد مبلغها القابل للإسترداد، تقتضي الفقرة ١٠٤ تخصيص الزيادة المتبقية للأصول الأخرى للوحدة بشكل تنسبي على أساس المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

٩٥ يبين المثال التوضيحي رقم ٧ إختبار لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد غير المملوكة بالكامل والتي تطوي على الشهرة.

توقيت اختبارات لإنخفاض القيمة

٩٦ يمكن أداء اختبار لإنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل عام. ويمكن اختبار وحدات توليد النقد المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في برنامج الأعمال أثناء الفترة السنوية الحالية، يتم اختبار لإنخفاض قيمة تلك الوحدة قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

٩٧ إذا تم اختبار لإنخفاض قيمة الأصول المكونة لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت اختبار لإنخفاض قيمة الوحدة المحتوية على الشهرة، يتم اختبار لإنخفاض قيمتها قبل الوحدة المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، إذا تم اختبار لإنخفاض قيمة وحدات توليد النقد المكونة لمجموعة وحدات توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت اختبار مجموعة الوحدات المكونة للشهرة، يتم اختبار لإنخفاض قيمة الوحدات المختلفة قبل مجموعة الوحدات المحتوية على الشهرة.

٩٨ يمكن أن يوجد في وقت اختبار لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة مؤشر على إنخفاض قيمة أصل معين ضمن الوحدة المحتوية على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولاً لإنخفاض قيمة الأصل، وتعترف بخسائر لإنخفاض القيمة لذلك الأصل قبل اختبار لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، قد يكون هناك مؤشر على إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد ضمن مجموعة وحدات تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولاً لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، وتعترف بخسائر لإنخفاض القيمة لتلك الوحدة، قبل اختبار لإنخفاض قيمة مجموعة الوحدات التي تم تخصيص الشهرة لها.

٩٩ ويمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي تم إجرائه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في اختبار لإنخفاض قيمة تلك الوحدة في الفترة الحالية، شرط تلبية المعايير التالية:

(أ) لم تتغير الأصول والالتزامات التي تكون الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبالغ القابل للإسترداد؛

(ب) نتج عن آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ تجاوز المبلغ المسجل للوحدة بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون لاحتساب تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحلو.

أصول الشركة

١٠٠ تشمل أصول الشركة أصول المجموعة أو أصول الأقسام مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم في المنشأة أو معدات معالجة البيانات الإلكترونية أو مركز بحوث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا يلبي الأصل تعريف أصول للشركة الولد في هذا المعيار لوحدة توليد نقد محددة، إن السمات المميزة لأصول الشركة هي تلك التي لا تولد تكلفات نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ولا يمكن أن يُمنح مبلغها المسجل إلى وحدة توليد النقد قيد المراجعة.

١٠١ ولأن أصول الشركة لا تولد تكلفات نقدية واردة منفصلة، لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل شركة منفرد إلا إذا قررت الإدارة أن تتصرف بالأصل. ونتيجة لذلك، إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة أصل معين للشركة، يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ينتمي إليها أصل الشركة، ويتم مقارنته بالمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد هذه أو مجموعة وحدات توليد النقد. ويتم الاعتراف بأي خسائر إنخفاض للقيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٢ تقوم المنشأة، في اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، بتحديد جميع أصول الشركة المرتبطة بوحدة توليد النقد قيد المراجعة. وإذا كانت نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة قابلة لأن:

(أ) يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، تقوم المنشأة بمقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل لأصول الشركة المخصصة للوحدة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويتم الاعتراف بأي خسائر إنخفاض للقيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

(ب) لا يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، ويتعين على المنشأة:

(١) مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، باستثناء أصول الشركة، مع مبلغها القابل للإسترداد والاعتراف بأي خسائر إنخفاض للقيمة وفقاً للفقرة ١٠٤؛

(٢) تحديد أصغر مجموعة لوحدة توليد النقد التي تشمل وحدة توليد نقد قيد المراجعة والتي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة على أساس معقول ومتسق؛ و

(٣) مقارنة المبلغ المسجل لمجموعة وحدات توليد النقد، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل لأصول الشركة المخصصة لمجموعة الوحدات تلك، مع المبلغ القابل للإسترداد لمجموعة الوحدات. ويتم الاعتراف بأي خسائر إنخفاض للقيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٣ يبين المثال التوضيحي رقم ٨ تطبيق هذه المتطلبات على أصول الشركة.

خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ يجب الاعتراف بخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (أصغر مجموعات وحدات توليد النقد التي من أجلها يتم تخصيص الشهرة أو أصول الشراكة) إذا، أو فقط إذا، كان مبلغها الوحدات قابل للإسترداد (مجموعة الوحدات) أقل من مبلغها الوحدات للمرحل (مجموعة الوحدات)، ويجب تخصيص خسارة الإنخفاض لتخفيض مبلغ أصول الوحدة (مجموعة الوحدات) في الترتيب التالي:

- (أ) أولاً، طرق المبلغ للمرحل من أي شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)؛ و
- (ب) بعد ذلك للأصول الأخرى للوحدة (مجموعة الوحدات) على أساس الحصة بناءً على المبلغ المرحل لكل أصل في الوحدة.

يجب معاملة هذه التخفيضات في المبالغ المرحلة على أنها خسائر إنخفاض للأصول الفردية والاعتراف بها بموجب الفقرة ٦٠ .

١٠٥ عند تخصيص خسارة إنخفاض بموجب الفقرة ١٠٤ فإنه يجب عدم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى أقل من الحد الأعلى لما يلي:

- (أ) قيمته العادلة ناقص التكلفة للبيع (إذا كان من الممكن تحديده)؛
- (ب) قيمته المستصلحة (إذا كان من الممكن تحديدها)؛ و
- (ج) صفر.

مبلغ خسارة الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه للأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة (مجموعة الوحدات).

١٠٦ إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لكل أصل فردي لوحدة توليد نقد، فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الإنخفاض بين أصول تلك الوحدة، عدا عن الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ إذا كان من غير الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد (انظر الفقرة ٦٧):

- (أ) يتم الاعتراف بخسارة الإنخفاض للأصل إذا كان مبلغه المرحل أكبر من قيمته العادلة ناقص التكلفة للبيع أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين ١٠٤ و ١٠٥ أيهما أعلى؛ و
- (ب) لا يتم الاعتراف ببلية خسارة في إنخفاض قيمة أصل إذا لم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به. وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من مبلغه المرحل.

مثال

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان، وصافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحّل، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية دخلية مستقبلية من الاستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد التي تشمل الآلة وتولد تدفقات نقدية دخلية من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي له الآلة، ويبين المبلغ القليل للإسترداد لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تنخفض قيمته.

الافتراض ١: لميزانيات التقديرية/الذبوعات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس إلتراماً للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للآلة لوحدها حيث أن القيمة للمعاملة للآلة:

(أ) قد تختلف عن صافي سعر بيعها؛ و

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة تولد النقد التي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تنخفض قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد يحتاج المشروع أن يعيد تقييم فترة الإستهلاك أو أسلوب الإستهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو إلى فترة إستهلاك أقل أو أسلوب إستهلاك أسرع لإظهار العمر النافع المتبقي المتوقع للآلة أو نمط إستهلاك المشروع للمنافع الاقتصادية.

الافتراض ٢: عكس الميزانيات/الذبوعات المعتمدة من قبل الإدارة إلترام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن تكون قيمة الإستبعاد ضئيلة.

يمكن تقدير للقيمة المستخدمة للآلة أنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للآلة ولا يعطى إعتبار لوحدة توليد النقد التي تنتمي لها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث أن صافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحّل يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الآلة.

١٠٨ بعد تطبيق المتطلبات في الفقرتين ١٠٤ و ١٠٥ يجب الإعتراف بالإلتزام لأي مبلغ متبقٍ لخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً من قبل معيار آخر.

عكس خسارة إنخفاض القيمة

١٠٩ تحدد الفقرات ١١٠ إلى ١١٦ متطلبات عكس خسارة إنخفاض قيمة أصل أو وحدة توليد نقد في الفترات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم المصطلح "أصل" إلا أنه ينطبق بالتساوي على أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرات ١١٧ إلى ١٢١ على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتين ١٢٢ إلى ١٢٣ على متطلبات لوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرات ١٢٤ و ١٢٥ على متطلبات للشهرة.

١١٠ يجب على المشروع في تاريخ كل ميزانية عومية تقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة إنخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة عدا عن الشهرة لم تعد توجد أو أنها قد انخفضت، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة، يجب على المشروع تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

١١١ عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على أنه من المحتمل لم تعد توجد خسارة في إنخفاض قيمة أصل في السنوات السابقة ما عدا عن الشهرة من الممكن أن لا تكون أطول أو أنها انخفضت، فانه يجب على المشروع النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زادت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة أو أنها مستحصل في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي يعمل بها المشروع أو في السوق الذي ينتمي له الأصل.

(ج) انخفضت أسعار الفائدة في السوق أو أسعار البعائد الأخرى في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الإنخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتزيد مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.

مصادر المعلومات الداخلية

(د) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع إستعماله، وتشمل هذه التغيرات المصروف الراسمالي الذي تم تكبده خلال الفترة لتحسين الأصل أو زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أدائه المقيم أصلاً أو إلزاماً بيلقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توفر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الإقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢ تعكس بشكل رئيسي الدلائل على إنخفاض محتمل في خسارة الإنخفاض في الفقرة ١١١ الدلائل على إنخفاض محتمل في القيمة في الفقرة ١٢.

١١٣ إذا وجدت دلالة على أن خسارة في إنخفاض قيمة أصل لم تعد توجد أو أنها انخفضت فإن ذلك قد يدل على أن العمر النافع اليالي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية قد تحتاج لمراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي يطبق على الأصل حتى ولو لم يتم عكس خسارة في إنخفاض قيمة ذلك الأصل.

١١٤ يجب عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها لأصل في السنوات السابقة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد منذ الإعتراف بأخر خسارة في إنخفاض القيمة، وإذا كانت الحالة كذلك يجب زيادة المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغه القابل للإسترداد، ما عدا تم وصفه في الفقرة ١١٢، تكون الزيادة في المبلغ المرحل وهذه الزيادة هي عكس لخسارة الإنخفاض.

١١٥ يظهر عكس خسارة إنخفاض زيادة في طاقة الخدمة المقدرة للأصل إما من الاستخدام أو البيع منذ تاريخ آخر إقرار للمشروع بخسارة إنخفاض قيمة ذلك الأصل، وتتطلب الفقرة ١٣٠ من المشروع تحديد التغيير في التقديرات الذي يسبب الزيادة في طاقة الخدمة المقدرة المحتملة، وتشمل الأمثلة على التغييرات في التقديرات ما يلي:

- (أ) تغير في سعر المبلغ القابل للإسترداد (أي ما إذا كان المبلغ المرحل مبني على صافي سعر البيع أو للقيمة المستعملة)؛
- (ب) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد مبني على القيمة المستعملة: تغير في مبلغ أو توقيت التكاليف النقدية المستقبلية المقدرة أو في سعر الخصم؛ أو
- (ج) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد يعتمد على صافي سعر البيع: يحدث تغيير في تقليل مكونات صافي سعر البيع.

١١٦ قد تصبح قيمة الأصل المستعملة أعلى من القيمة المرحلة للأصل بسبب أن القيمة الحالية للتكاليف النقدية الداخلة المستقبلية تزيد حينما تصبح هذه التكاليف أقرب، على أن طاقة الخدمة للأصل لم تزد، وعلى ذلك لا تعكس الخسارة في الإنخفاض فقط بسبب مرور الوقت (أحيانا تسمى "تعويم" الخصم) حتى ولو أصبح المبلغ القابل للإسترداد لأصل أعلى من مبلغه المسجل.

عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل مفرد

١١٧ يجب أن لا يزيد المبلغ المرحل المزداد لأصل بسبب عكس خسارة إنخفاض القيمة عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (نقصا الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإقرار بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

١١٨ أية زيادة في المبلغ المرحل لأصل عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (نقصا الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإقرار بأية خسارة في الإنخفاض للأصل في السنوات السابقة تعتبر أنها إعادة تقييم. وعند إجراء المحاسبة الخاصة بإعادة التقييم يطبق المشروع معايير المحاسبة الدولية الذي ينطبق على الأصل.

١١٩ يجب الإقرار بخسارة الإنخفاض لأصل على أنها دخل في الحال في بيان الدخل إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معايير محاسبة دولية آخر (مثل ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة الدولية ١٦ "الملكيات والمصانع والمعدات")، وأي عكس لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعيد تقييمه يجب معاملتها على أنه زيادة في إعادة التقييم بموجب معايير المحاسبة الدولية الآخر.

١٢٠ يضاف عكس خسارة الإنخفاض لأصل أعيد تقييمه إلى حقوق الملكية تحت العنوان فلكض إعادة التقييم. على أنه إلى المدى الذي تم به الإقرار سابقاً بخسارة الإنخفاض في أصل أعيد تقييمه في بيان الدخل فإنه يتم الإقرار بعكس تلك الخسارة في الإنخفاض على أنها دخل في بيان الدخل.

١٢١ بعد الإقرار بعكس خسارة الإنخفاض يجب تعديل تكلفة الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة المعلقة للأصل، مخصصاً منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منظم على مدى حياته النافعة المتبقية.

عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٢٢ يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، ما عدا الشهرة، على أساس تناسبي لتلك الأصول يجب معاملة هذه الزيادات في المبالغ المرحلة على أنها عكوسات لخسائر الإنخفاض في قيمة الأصول المفردة ويتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١١٩.

١٢٣ عند تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد بموجب الفقرة ١٢٢، يجب عدم زيادة المبلغ المرحل للأصل بما يزيد عن الأكل مما يلي:

(أ) مبلغه القابل للإسترداد (إذا كان ذلك ممكناً تحديده)؛ و

(ب) للمبلغ المرحل الذي كان سيحدد (تأقصاصاً الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بآية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

مبلغ عكس الخسارة في الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه بشكل تناسبي مع الأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة ما عدا الشهرة.

عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة

١٢٤ خسارة إنخفاض القيمة المفصح عنها للشهرة يجب عدم عكسها في فترة لاحقة.

١٢٥ سيمنع معيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً. وآية زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة في الفترة تتبع الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة للشهرة ممكن أن تكون مثل الشهرة المولدة داخلياً، إلا إذا كانت الزيادة تتعلق بشكل واضح بعكس أثر حدث خارجي محدد ذا طبيعة استثنائية.

الإفصاح

١٢٦ يجب أن تلتصق البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:

(أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ج) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

(د) مبلغ العكوسات لخسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٢٧ إن فئة أصول هي مجموعة أصول ذات طبيعة وإستخدام متشابهين في عمليات المشروع.

١٢٨ يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٦ مع المعلومات الأخرى التي أفصح عنها لفئة الأصول، فطى سبيل المثال قد يتم إدخال هذه المعلومات في مطابقة للمبلغ المرحل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية ونهاية الفترة حسبما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

١٢٩ يجب على المشروع الذي أعد تقرير القطاع بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول قطاعات" الإفصاح عما يلي لكل قطاع تصدر التقارير عنه بناء على الشكل الرئيسي لتقرير المشروع :

- (أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.
- (ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٣٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل من خسارة إنخفاض القيمة المادية أو عكوسات خسارة إنخفاض القيمة خلال الفترة لأصل مفرد، متضمناً الشهرة، أو وحدة توليد النقد:

- (أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسائر الإنخفاض أو عكسها.
- (ب) مبلغ خسارة الإنخفاض المعترف بها أو المعكوسة.
- (ج) بالنسبة للأصل المفرد:

(١) طبيعة الأصل؛ و

(٢) إذا أعدت المنشأة تقرير القطاع بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٤، تقارير القطاع التي ينتمي إليها الأصل، على أساس الشكل الرئيسي لتقرير القطاع.

(د) بالنسبة لوحدة توليد النقد :

(١) وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية أو ناحية جغرافية أو قطاع تصدر عنه التقارير كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٤)؛

(٢) مبلغ خسارة الإنخفاض المعترف بها أو المعكوسة حسب فئة الأصول وحسب القطاع الذي تصدر عنه التقارير بناء على الشكل الرئيسي للمشروع، كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي؛ إبتقارير القطاع على أساس الشكل الرئيسي لتقرير القطاع؛ و

(٣) إذا تغير جميع الأصول لتحديد وحدة توليد النقد منذ التكدير السابق للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (إن وجد) فإنه يجب على المشروع وصف الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛

(هـ) ما إذا كان المبلغ القابل للإسترداد للأصل (وحدة توليد النقد) هو صافي سعر بيعه أو قيمته المستعملة.

(و) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع فإنه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع (مثل ما إذا كان سعر البيع قد حدد بالرجوع إلى سوق نشط)؛ و

(ز) إذا كان المبلغ المرحل هو القيمة المستعملة، فإنه يجب الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستعملة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة المستعملة.

١٣١ يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية عن إجمالي خسائر إنخفاض القيمة وإجمالي القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة التي لم يتم الإفصاح بشأنها عن أي معلومات وفقاً للفقرة ١٣٠.

(أ) الفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بخسائر الإنخفاض والفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بعكسات خسائر الإنخفاض.

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للإعتراف بخسائر الإنخفاض وعكس خسائر الإنخفاض.

١٣٢ يتم تشجيع المنشأة على الإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة، إلا أن الفقرة ١٣٤ تقتضي من المنشأة الإفصاح عن معلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد لوحد توليد النقد عندما يتم تضمين الشهرة أو الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في المبلغ المسجل لتلك الوحدة.

١٣٣ إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إنتماج الأعمال، وفقاً للفقرة ٨٤، خلال الفترة لوحد توليد النقد (مجموعة من الوحدات) في تاريخ الإبلاغ، يتم الإفصاح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأسباب وراء بقاء ذلك المبلغ بدون تخصيص.

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

١٣٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها البنود (أ)-(و) لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) حيث يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة من الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة الخاصة بالمنشأة:

(أ) المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ب) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ج) أساس تحديد المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) (أي قيمة الإستخدام أو القيمة للعلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع).

(د) إذا كانت المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبني على أساس قيمة الإستخدام:

(١) وصف لكل افتراض رئيسي استلقت عليه الإدارة في تقديرات التدفق النقدي للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات، والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تتسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا

كان مناسبة، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(٣) الفترة التي قدرت الإدارة خلالها التكاليف النقدية على أساس الموازنات/التنبؤات المالية المصادق عليها من قبل الإدارة وعندما تستخدم مدة تزيد عن ٥ سنوات لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، كتفسير لمسبب تبرير تلك الفترة الأطول.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تقديرات التدفق النقدي فيما وراء الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات، ومبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل الخاص بالمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو السوق التي تخصص له الوحدة (مجموعة من الوحدات).

(٥) معدل (معدلات) الخصم المطبق على تقديرات التدفق النقدي.

(هـ) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد الخاصة بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبني على أساس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، بالمنهجية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. إذا لم يتم تحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع باستخدام سعر السوق الملحوظ الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات)، يتم الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تتسمم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسبة، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(و) إذا أدى تغير محتمل معقول في الافتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) إلى تجاوز المبلغ المسجل الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد:

(١) المبلغ الذي يتجاوز فيه المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(٢) القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي.

(٣) المبلغ الذي يجب أن يتغير بمقداره القيمة المعينة للإفتراض الرئيسي، بعد دمج أي أثر مرتبته عن ذلك التغيير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

١٣٥ إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة عبر وحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات)، ولم يكن المبلغ المخصص بذلك الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية

غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). بالإضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على أساس نفس الافتراض (الافتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لها كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى:

- (أ) إجمالي المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لتلك للوحدات (مجموعات الوحدات).
- (ب) إجمالي المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك للوحدات (مجموعات الوحدات).
- (ج) وصف الافتراض (الافتراضات) الرئيسية.
- (د) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة للافتراض (الافتراضات) الرئيسية، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تتسم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسباً، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.
- (هـ) إذا أدى تغير محتمل معقول في الافتراض (الافتراضات) الرئيسية إلى تجاوز المبالغ المسجلة الخاص بالوحدات (مجموعة الوحدات) إجمالي مبالغها القابلة للإسترداد:
- (١) المبلغ الذي يتجاوز فيه إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) إجمالي مبالغها المسجلة.
- (٢) القيمة (القيم) المعينة للافتراض (الافتراضات) الرئيسية.
- (٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير بمقداره القيمة (القيم) المعينة للافتراض (الافتراضات) الرئيسية، بعد دمج أي آثار مترتبة عن ذلك التغير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) مع إجمالي مبالغها المسجلة.

١٣٦ يمكن تبني واستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)، وفقاً للفترة ٢٤ أو ٩٩، في اختبار إنخفاض القيمة لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة. وإذا كان الحال كذلك، ترتبط المعلومات بشأن تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم معجمها في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥ بصواب المبلغ القابل للإسترداد الذي تم تبنيه.

١٣٧ يبين المثال للتوضيحي ٩ الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥.

الأحكام الانتقالية وتاريخ النفاذ

١٣٨ إذا اختارت المنشأة وفقاً للفقرة ٨٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "تدماج الأصول" تطبيق هذا المعيار ابتداءً من أي تاريخ يسبق تاريخ النفاذ المحدد في الفقرات ٧٨-٨٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، وتطبق هذا المعيار أيضاً بأثر مستقبلي من ذلك التاريخ.

١٣٩ وخلافًا لذلك، تطبق المنشأة هذا المعيار على:

- (أ) الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إنجماع الأعمال الذي تكون فيه تاريخ الاتفاقية فسي ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ؛ و
- (ب) جميع الأصول الأخرى بالترتيب مستقبلية من بداية للفترة السنوية الأولى التي تبدأ فسي ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ.

١٤٠ يتم تشجيع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٩ على تطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تاريخ النفاذ المحدد في الفقرة ١٣٩. لكن إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، يجب أن تطبق أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الصادر عام ١٩٩٨)

١٤١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" (الصادر عام ١٩٩٨).

الملحق (أ)

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستهخدام

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من المعيار. وهو يوفر الإرشادات حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة الإستهخدام. وبالرغم من أن الإرشادات تستخدم مصطلح "الأصل"، فإنه يطبق بشكل متساوي على مجموعة الأصول التي تكون وحدة توليد للتدفق.

مكونات قياس القيمة الحالية

- ١١ تبرز العناصر التالية مجتمعة الاختلافات الاقتصادية بين الأصول:
 - (أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي، أو في الحالات الأكثر تعقيداً، سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل؛
 - (ب) التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية؛
 - (ج) القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛
 - (د) سعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل؛ و
 - (هـ) عوامل أخرى، قد لا تكون محددة في بعض الأحيان (مثل عدم السيولة) التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل.

٢١ يقارن هذا الملحق بين طريقتين في حساب القيمة الحالية، يمكن إستخدام أي منهما لتقدير قيمة إستخدام الأصل، اعتماداً على الظروف. وبموجب المنهج "التقليدي"، يتم تضمين التعديلات للعوامل (ب)-(هـ) المذكورة في الفترة "١" في معدل الخصم. وبموجب منهج "التدفق النقدي المتوقع"، تسبب العوامل (ب)، (د)، (هـ) إجراء تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة حسب المخاطر. وأي كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لكافة المخرجات المحتملة.

المبادئ العامة

٣١ ستختلف الأساليب المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من حالة لأخرى اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل المعني. غير أن المبادئ العامة للتالية تحكم أي تطبيق لأساليب القيمة الحالية في قياس الأصول:

- (أ) يجب أن تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية الإقتراضات المنسجمة مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة. وخلافاً لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإقتراضات مرتين أو سيتم إهماله. على سبيل المثال، يمكن تطبيق معدل خصم بنسبة ١٢% على التدفقات النقدية المتعلقة لئتم القروض المدينة. ويعكس ذلك المعدل التوقعات حول التعثر المستقبلي في سداد قروض ذات سمات محددة. ويجب أن لا يستخدم نفس ذلك المعدل بنسبة ١٢% لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لأن تلك التدفقات النقدية تعكس مبيقات الإقتراضات حول التعثر المستقبلي في السداد.

(ب) يجب أن تخطو التكتفآت النقدية المقدرة ومعدلات الخصم من التحيز والعوامل غير المرتبطة بالأصل المعني. على سبيل المثال، إن تعدد التقليل من مبلغ صافي التكتفآت النقدية المقدرة لتعزيز الربحية المستقبلية الواضحة للأصل يبرز تحيزاً في القياس.

(ج) يجب أن تعكس التكتفآت النقدية المقدرة أو معدلات الخصم نطاق المخرجات المحتملة بدلاً من مبلغ مفرد أدنى أو أقصى محتمل.

مناهج التدفق النقدي التقليدية والمتوقعة للقيمة الحالية

المنهج التقليدي

٤١ استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التكتفآت النقدية المقدرة ومعدل خصم مفرد، يوصف عادة بالمعدل المناسب مع المخاطر. ويفترض المنهج التقليدي بالتقريب أن أسلوب معدل الخصم المفرد يمكن أن يشمل جميع التوقعات حول التكتفآت النقدية المستقبلية مع علاوة المخاطر المناسبة. لذلك، يركز المنهج التقليدي بشكل كبير على اختيار معدل الخصم.

٥١ وفي بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها مراقبة الأصول القابلة للمقارنة في السوق، من السهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي. أما بالنسبة للأصول ذات التكتفآت النقدية التعاقدية، فإنها تتسم مع الطريقة التي يصف به المشاركون في السوق الأصول، مثل "سند بنسبة ١٢%".

٦١ إلا أن المنهج التقليدي قد لا يتطرق بشكل مناسب لبعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي لا يوجد لها سوق للبيد أو البيد القابل للمقارنة. ويقتضي البحث المناسب عن "المعدل المناسب مع المخاطر" تحليلاً بينديتين إثنين على الأقل - أصل موجود في السوق وله سعر فائدة ملحوظ والأصل الذي يتم قياسه. ويجب أن يُستنتج معدل الخصم الملائم للتكتفآت النقدية التي يتم قياسها من سعر الفائدة القابل للملاحظة في ذلك الأصل الآخر. ولوضع ذلك الإحتياج، يجب أن تكون سمات التكتفآت النقدية للأصل الآخر مشابهة لتلك الخاصة بالأصل الذي يتم قياسه. وبالتالي يجب على الجهة التي تقوم بالقياس:

(أ) تحديد مجموعة للتكتفآت النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له سمات تدفق نقدي مشابهة؛

(ج) مقارنة مجموعات التدفق النقدي من البيدين لضمان أنهما متشابهين (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين عبارة عن تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن أحدهما عبارة عن تدفق نقدي تعاقدي والآخر تدفق نقدي مقرر؟)؛

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر في أحد البيدين غير موجود في البيد الآخر (على سبيل المثال، أحدهما ككل سيولة من الآخر؟)؛ و

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعات التدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفق النقدي المتوقع

٧١ إن منهج التدفق النقدي المتوقع هو، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فاعلية من المنهج التقليدي. وفي وضع قياس معين، يستخدم منهج التدفق النقدي المتوقع جميع التوقعات حول التدفقات النقدية المحتملة بدلا من تدفق نقدي واحد محتمل. على سبيل المثال، يمكن أن يكون مقدار التدفق النقدي ١٠٠ وحدة عملة، أو ٢٠٠ وحدة عملة، أو ٣٠٠ وحدة عملة باحتمالات ١٠%، و ٦٠%، و ٣٠%، على التوالي. إن للتدفق النقدي المتوقع هو ٢٢٠ وحدة عملة. لذلك يختلف منهج التدفق النقدي المتوقع عن المنهج التقليدي من خلال التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية للمعينة وعلى بيانات أكثر وضوحا للإفتراضات المستخدمة في القياس.

٨١ يسمح منهج التدفق النقدي المتوقع أيضا باستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال، يمكن استلام تدفق نقدي مقداره ١٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة أو سنتين أو ثلاث سنوات باحتمالات ١٠%، و ٦٠% و ٣٠% على التوالي. ويوضح المثال أدناه حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

قيمة حالية مقدراها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنة ٩٥٢,٣٨ وحدة عملة واحدة باحتمالية ٥٠% ١٠٠,٠٠%	
قيمة حالية مقدراها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنتين ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة باحتمالية ٥,٢٥% ٦٠,٠٠%	
قيمة حالية مقدراها ١,٠٠٠ وحدة عملة في ثلاث سنوات ٨٥١,٦١ وحدة عملة باحتمالية ٥,٥٠% ٣٠,٠٠%	
٩٥٢,٣٨ وحدة عملة	
٥٤١,٦٤ وحدة عملة	
٢٥٥,٤٨ وحدة عملة	
٨٩٢,٣٦ وحدة عملة	القيمة الحالية المتوقعة

٩١ تختلف القيمة الحالية المتوقعة بمقدار ٨٩٢,٣٦ وحدة عملة عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير بمقدار ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة (احتمالية ٦٠%). يقتضي حساب القيمة الحالية للتقليدي المطبق على هذا المثال اتخاذ قرار حول استخدام أي من التوقعات المحتملة للتدفقات النقدية، وبالتالي فلن يعكس احتمالات التوقعات الأخرى. وهذا لأن معدل الخصم في حساب القيمة الحالية التقليدي لا يمكن أن يعكس الشكوك في التوقعات.

١٠١ إن استخدام الاحتمالات هو عنصر أساسي في منهج التدفق النقدي المتوقع. ويتعامل البعض حول ما إذا كان تعيين احتمالات لتقديرات غير موضوعية إلى حد كبير هو أكثر دقة مما هو موجود في الواقع. غير أن التطبيق المناسب للمنهج التقليدي (كما هو مذكور في الفترة ٦١) يقتضي نفس التقديرات ولإدخال الموضوعية بدون تقديم شفافية للصلب المتوفرة في منهج التدفق النقدي المتوقع.

١١١ تشمل العديد من التقديرات التي تم وضعها في الممارسة الحالية عناصر التدفقات النقدية المتوقعة بشكل غير رسمي. بالإضافة إلى ذلك، يواجه المحاسبون عادة الحاجة لقياس الأصل باستخدام معلومات محدودة حول احتمالات التدفقات النقدية المحتملة. على سبيل المثال، قد يولج المحاسب الحالات التالية:

(أ) يتراوح المبلغ المقدر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، لكن لا يوجد مبلغ في النطاق أكثر أرجحية من غيره. واعتمادا على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٥٠ وحدة عملة $[2/(250 + 50)]$.

(ب) يتراوح المبلغ المقدّر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، والمبلغ الأكثر أرجحية هو ١٠٠ وحدة عملة. غير أن الاحتمالات المرفقة بكل مبلغ غير معروفة. واعتماداً على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التنفق النقدي المتوقّع المقدّر ١٣٢,٣٣ وحدة عملة $[(250 \times 100) + 100] / 3$.

(ج) مساوي المبلغ المقدّر ٥٠ وحدة عملة (احتمالية ١٠%)، أو ٢٥٠ وحدة عملة (احتمالية ٣٠%)، أو ١٠٠ وحدة عملة (احتمالية ٦٠%). واعتماداً على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التنفق النقدي المتوقّع المقدّر ١٤٠ وحدة عملة $[(250 \times 10) + (100 \times 30) + (100 \times 60)]$.

وفي كل حالة، من المرجح أن يقدم التنفق النقدي المقدّر المتوقّع تقدّيراً أفضل لقيمة الإستخدام من المبلغ الأدنى أو الأكثر أرجحية أو الأقصى مأخوذاً لوحده.

١٢١ يخضع تطبيق منهج التنفق النقدي المتوقّع إلى قيود التكلفة - المنفعة. وفي بعض الحالات، تستطيع المنشأة الوصول إلى بيانات واسعة وقد تكون قادرة على وضع عدة سيناريوهات للتنفق النقدي. وفي الحالات الأخرى، قد لا تكون المنشأة قادرة على وضع أكثر من بيانات عامة حول التغير في التنفقات النقدية دون تكبد تكاليف كبيرة. وتحتاج المنشأة إلى أن توازن بين تكلفة للحصول على معلومات إضافية وبين الموثوقية الإضافية التي ستوفرها المعلومات للقياس.

١٣١ يؤكد البعض أن أساليب التنفق النقدي المتوقّع غير ملائمة لقياس بند مفرد أو بند ذو عدد محدود من النتائج المحتملة. ويقدمون مثلاً لأصل ذو نتيجتين محتملتين: احتمالية ٩٠% بأن التنفق النقدي سيكون ١٠ وحدة عملة واحتمالية ١٠% بأن التنفق النقدي سيكون ١٠٠٠ وحدة عملة. وقد لاحظوا أن التنفق النقدي المتوقّع في ذلك المثال يساوي ١٠٩ وحدة عملة وانتقدوا أن النتيجة لا تمثل لياً من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.

١٤١ تعكس التأكيدات كذلك التي تم تحديدها للتو إختلاف في الرأي بشأن هدف القياس. وإذا كان الهدف هو تراكم التكاليف التي سيتم تكديدها، فقد لا تنتج التنفقات النقدية المتوقعة تقدّيراً صحيحاً للتكلفة المتوقعة. إلا أن هذا المعيار يُعنى بقياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل. ومن غير المحتمل أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للأصل في هذا المثال يساوي ١٠ وحدات عملة، بالرغم أنه التنفق النقدي الأكثر احتمالاً. هذا لأن قياس ١٠ وحدات عملة لا يشمل عدم توكّد التنفق النقدي في قياس الأصل. وبدلاً من ذلك، يتم عرض التنفق النقدي غير المؤكّد، وكلّهُ تنفق نقدي مؤكّد. ولا توجد منشأة يمكن أن تبّع أصل معين بهذه السمات مقابل ١٠ وحدات عملة.

معدل الخصم

١٥١ أياً كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة إستخدام الأصل، يجب أن لا تعكس لمسعر الفاقدة المستخدمة لخصم للتنفقات النقدية المخاطر التي تم لأجلها تعديل للتنفقات النقدية المقدرة. وخلافاً لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإقرضات مرتين.

١٦١ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة وسائل بديلة لتقدير معدل الخصم. والهدف هو تقدير، إلى أقصى حد ممكن، تقييم السوق لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقد للمفترات حتى نهاية العمر الإحتلالي للأصل؛ و

(ب) العوامل (أ)، (د)، (هـ) المذكورة في الفقرة ١١، إلى الحد الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات في التوصل إلى التكتفلات النقدية المقدرة.

١٧١ وكنقطة بداية في إجراء مثل هذا للتقدير، يمكن أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار المعدلات التالية:

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال المحدد باستخدام أساليب مثل نموذج تسعير أصول رأس المال؛

(ب) معدل الإقراض المتزايد للخص بالمشاة؛ و

(ج) معدلات الإقراض الأخرى في السوق.

١٨١ وعلى كل حال، يجب تعديل هذه المعدلات:

(أ) لتعكس الطريقة التي يُقَم بها السوق المخاطر المحددة المرتبطة بالتكتفلات النقدية المقدرة للأصل؛ و

(ب) لإستثناء المخاطر غير المرتبطة بالتكتفلات النقدية المقدرة للأصل أو التي من أجلها تم تعديل التكتفلات النقدية المقدرة.

ويجب الأخذ بعين الاعتبار مخاطر محددة مثل مخاطر البلد، ومخاطرة العملة، ومخاطرة السعر.

١٩١ إن معدل الخصم مستقل عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل، لأن التكتفلات النقدية المستقبلية المتوقعة أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

٢٠١ تقتضي الفقرة ٥٥ أن يكون معدل الخصم المستخدم هو معدل قبل الضريبة. لذلك، عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو ما بعد الضريبة، يتم تعديل ذلك الأساس ليعكس معدل ما قبل الضريبة.

٢١١ تستخدم المنشأة عادة سعر خصم مفرد لتقدير قيمة استخدام الأصل. إلا أن المنشأة تستخدم معدلات خصم منفصلة للفترات المستقبلية المختلفة حيث تكون قيمة الاستخدام حساسة تجاه الاختلاف في المخاطر للفترات المختلفة أو هيكل مدة أسعار الفائدة.

الملحق ب

التعديل على معيير المحاسبة الدولي ١٦

يتم تطبيق التعديل الوارد في هذا الملحق عندما تطبق المنشأة معيير المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصالح والمعدات" (كما هو منقح عام ٢٠٠٣). ويتم استبداله عندما يصبح معيير المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) نافذ المفعول. ويحل هذا الملحق محل التعديلات المقترحة التي نص عليها معيير المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على معيير المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" (المصادر عام ١٩٩٨). ويشمل معيير المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) المتطلبات الواردة في فقرات هذا الملحق. وتبعا لذلك، تصبح التعديلات من معيير المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) ليست ضرورية ما لم تخضع المنشأة لمعيير المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤). ووفقا لذلك، يتم تطبيق هذا الملحق فقط على المنشآت التي تختار تطبيق معيير المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) قبل تاريخ نفاذه.

تم حذف نص هذا الملحق من هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. كما يظهر الرأي المعارض لكل من السيد كوب والسيد ليسنرينغ والبروفيسور وايتنغتون بعد أسس الاستنتاج في هذا المعيار.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هالز-جورج برونز	
ألفونسي تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوفري وايتنغتون	
تاتسومي يامادا	

المحتويات

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ إخفاض قيمة الأصول

الفقرات	
إستنتاج ١-٣	المقدمة
إستنتاج ٤-٨	النطاق
إستنتاج ٩-٢٠	قياس المبلغ القابل للاسترداد
إستنتاج ١٢-١٣	المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ التدفقات النقدية غير المخصصة
إستنتاج ١٤-٢٠	المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة العادلة للأصل
إستنتاج ٢١-٢٢	المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة المستعملة للأصل
إستنتاج ٢٣-٢٧	المبلغ القابل للاسترداد بناء على صفائي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما اعلى
إستنتاج ٢٧	الأصول المحتفظ بها للبيع
إستنتاج ٢٨-٣٠	تقديرات أخرى لقياس المبلغ القابل للاسترداد
إستنتاج ٢٨-٢٩	تكلفة الاستبدال كحد أعلى
إستنتاج ٣٠	مبالغ التقييم
إستنتاج ٣١-٣٩	صفائي سعر البيع
إستنتاج ٣٧-٣٩	صفائي القيمة القابلة للتحويل
إستنتاج ٤٠-٨٠	القيمة المستعملة
إستنتاج ٤١-٤٢	أسلوب القيمة المتوقعة
إستنتاج ٤٣-٤٥	التدفقات النقدية المستقبلية المستعملة من الشهرة المولدة داخليا ومن التعاون مع الأصول الأخرى
إستنتاج ٤٦-٥١	القيمة المستعملة مقدرة بالعملة الأجنبية
إستنتاج ٥٢-٥٥	سعر الخصم
إستنتاج ٥٦-٨٠	أداة إضافية مضافة إلى المعايير في نسخة ٢٠٠٤
إستنتاج ٥٦-٦١	العوامل المؤثرة على القيمة المستعملة
إستنتاج ٦٢-٧٥	التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي
إستنتاج ٧٦-٨٠	استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة
إستنتاج ٨١-٩٤	ضرائب الدخل
إستنتاج ٨١-٨٤	اعتبار التدفقات النقدية المستقبلية للضريبة
إستنتاج ٨٥	تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة
إستنتاج ٨٦-٨٩	التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢
إستنتاج ٩٠-٩٤	ملاحظات المشاركين في الفترات الميدانية والمجاوبين على مسودة العرض في كانون الأول ٢٠٠٢
إستنتاج ٩٥-١١٢	الاعتراف بخسارة الخفض للقيمة
إستنتاج ٩٦-٩٧	الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على مقياس "دائم"
إستنتاج ٩٨-١٠٤	الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على مقياس "احتمال"
إستنتاج ٩٩-١٠٢	مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصصة (بدون تكاليف فائدة)
إستنتاج ١٠٣-١٠٤	مقياس الاحتمال بناء على معيار المحاسبة الدولي ١٠ (للمعاد تصميمها في ١٩٩٤)

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المالية الممنعة للبيع وعلايات الخصم"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صفائي سعر البيع" تم استبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة العادلة مطروحا منها التكلفة للبيع".

١٠٧-١٠٥	إستنتاج	الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على مقياس "اقتصادي"
١١٢-١٠٨	إستنتاج	الأصول للمعاد تقييمها: الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل مقابل الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية
١١٨-١١٣	إستنتاج	وحدات توليد النقد
١١٨-١١٦	إستنتاج	تسعير النقل الداخلي
١٣٠-١١٩	إستنتاج	لختبار تخفيض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
١٢٨-١٢١	إستنتاج	تكرار وتوقيت اختبار انخفاض القيمة
١٢٨-١٢٧	إستنتاج	ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد
١٣٠-١٢٩	إستنتاج	قياس المبلغ القابل للإسترداد ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة
١٧٧-١٣١	إستنتاج	والبنود المعكبة لخسائر انخفاض القيمة
١٥٩-١٣٧	إستنتاج	لختبار انخفاض قيمة الشهرة
١٥٢-١٥١	إستنتاج	تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد
١٥٦-١٥٣	إستنتاج	إتمام التخصيص المبني للشهرة
١٥٩-١٥٧	إستنتاج	التصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة
١٧٠-١٦٠	إستنتاج	إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ
١٦٤-١٦٠	إستنتاج	الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها
		خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض
١٧٠-١٦٥	إستنتاج	مناقشات المجلس
١٧٧-١٧١	إستنتاج	تحديد وقت اختبارات انخفاض القيمة
١٧٥-١٧٤	إستنتاج	تسلسل اختبارات انخفاض القيمة
١٧٧-١٧٦	إستنتاج	ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد
١٨١-١٧٨	إستنتاج	تخصيص خسارة انخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد
١٨٦-١٨٢	إستنتاج	عكس خسائر انخفاض القيمة للأصول باستثناء الشهرة
١٩١-١٨٧	إستنتاج	عكس خسائر انخفاض القيمة للشهرة
٢٠٩-١٩٢	إستنتاج	الإلصاحات حول وحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
٢٠٤-١٩٢	إستنتاج	خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض
١٩٨-١٩٥	إستنتاج	ختبار التقق النقدي لللاحق
٢٠٤-١٩٩	إستنتاج	تضمنين متطلبات الإصاح في المعيار المنقح
٢٠٩-٢٠٥	إستنتاج	مناقشات المجلس
٢٢٨-٢١٠	إستنتاج	الأحكام الانتقالية
٢٢٢-٢١٦	إستنتاج	لختبار انخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة
٢٢٦-٢٢٣	إستنتاج	لختبار انخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
٢٢٨-٢٢٧	إستنتاج	التطبيق المبكر
٢٢٩	إستنتاج	ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض
٢٣٣-٢٣٠	إستنتاج	تاريخ وضع معيار معين حول انخفاض قيمة الأصول

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتقنين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروعه حول عمليات إنمـاج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات اللجنة السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. وبفرض الإفادة، قـام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش (أ) مسائل لم يتم للمجلس بإعادة دراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول انخفاض قيمة الأصول. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "سابق". وتم ترتيب الفقرات التي تصف اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته بكلمة "استنتاج".

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في العام ١٩٩٨. وتم تنقيحها من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بإنمـاج الأعمال. ويتلّف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منها إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنمـاج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". لذلك، لم يكن في نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل رئيسي باختبارات انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (مشار إليها فيما بعد بـ "البندود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة") وللشهرة. ولم يناقش للمجلس المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وسيتم دراسة تلك المتطلبات الأخرى كجزء من مشروع مستقبلي حول انخفاض قيمة الأصول.

استنتاج ٣ وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. وبفرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش أموراً لم يتم للمجلس بـدراستها. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "استنتاج". إن وجهات النظر التي تم إيداعها في الفقرات المشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "استنتاج" تخص لجنة معايير المحاسبة الدولية.

النطاق (الفقرة ٢)

استنتاج ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" أن تقوم المنشأة بقياس المبلغ المسجل للمخزون بمقدار صافي قيمته القابلة للتحقيق. ويعتقد المجلس أنه لا توجد حاجة لتحليل هذا المتطلب لأنه مقبول بشكل جيد كاختيار منسب لامتلاكه للمخزونات. ولا يوجد فرق رئيسي بين معيار المحاسبة الدولي ٢ والمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (انظر الفقرات استنتاج ٣٧ - استنتاج ٣٩).

إستنتاج ٥ يتناول معيار المحاسبة الدولي ١١ " عقود الانشاء" ومعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" انخفاض قيمة الأصول الناتج عن عقود الانشاء وأصول الضرائب المؤجلة على التوالي، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، يحدد المبلغ القابل للاسترداد في النهاية على أساس غير مخصص. ويعترف المجلس بأن هذا لا يتفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. على أن، المجلس يعتقد انه ليس من الممكن إزالة عدم الاتساق هذا بدون تغييرات رئيسية في معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، ولا توجد خطط حالية لدى المجلس لتحديث معيار المحاسبة الدولي ١١ أو معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٦ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين" على حد أعلى للمبلغ الذي يجب أن تعترف المنشأة به لأصل ناتج من منافع الموظفين. وعلى ذلك لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل هذه الأصول. والحد المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٩ محدد على أساس مخصص يتفق إلى حد كبير مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولا يبطل الحد الاعتراف المؤجل بخسائر اكثورية معينة وتكاليف خدمة معينة سابقة.

إستنتاج ٧ معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الأدوات المالية: الإعراف والقياس" يقوم حاليا باعداد متطلبات للخسارة للأدوات المالية.

إستنتاج ٨ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على كافة الأصول، الا إذا تم استثناءها، بالتحديد بغض النظر عن تصنيفها كأصول متدولة أو غير متدولة. وقبل اصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم يكن هناك معيار محاسبة دولي خاص بانخفاض قيمة الأصول المتدولة عدا عن المخزونات.

قياس المبلغ القابل للإسترداد (الفقرات ١٥-٥٧)

إستنتاج ٩ لتحديد المبادئ التي يجب ان تحكم قياس المبلغ القابل للاسترداد، نظر المجلس، كخطوة أولى في الاجراء الذي منقوم به المنشأة إذا اكتشفت ان أصلا انخفضت قيمته، وتوصل المجلس الى انه في مثل هذه الحالات لما ان تحتفظ المنشأة بالأصل أو تتصرف به، فعلى سبيل المثال إذا اكتشفت المنشأة ان طاقة الخدمة لأصل انخفضت:

- (أ) قد تقرر المنشأة بيع الأصل إذا حقق صافي دخل للبيع علادا للاستثمار اعلى من الاستعمال المستمر في العمليات؛ أو
- (ب) قد تقرر المنشأة الاحتفاظ بالأصل واستعماله، حتى ولو كانت طاقة خدمته أقل مما كان متوقعا في الأصل، وقد تكون بعض الأسباب لذلك ما يلي:
 - (١) من غير الممكن بيع الأصل أو للتصرف به في الحال؛
 - (٢) من الممكن بيع الأصل فقط بسعر منخفض؛
 - (٣) لا زال من الممكن استعادة طاقة الخدمة للأصل ولكن فقط مع جهود أو مصروف إضافي؛ أو
 - (٤) لا زال من الممكن ان يكون الأصل مربحا ولكن ليس الى نفس الحد الذي كان متوقعا في الأصل.

توصل المجلس الى ان القرار الناتج من منشأة تتصرف بشكل معقول هو، في جوهره قرار استثمار مبني على صافي التكاليف النقدية المستقبلية المقتررة المتوقعة من الأصل.

استنتاج ١٠ نظر المجلس بعد ذلك في أي من البدائل الأربعة التالية لتحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل الذي سيظهر بأفضل شكل هذا الاستنتاج:

- (أ) المبلغ القابل للاسترداد يجب أن يكون مبلغ التكتفآت النقدية المستقبلية غير المخصصة.
- (ب) المبلغ القابل للاسترداد يجب أن يكون القيمة العادلة للأصل؛ وبتحديد أكثر المبلغ القابل للاسترداد يجب اشتقاقه بشكل رئيسي من القيمة السوقية للأصل، وإذا تعذر تحديد القيمة السوقية عندئذ يجب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد بناء على قيمة الأصل المستعملة كبديل للقيمة السوقية.
- (ج) المبلغ القابل للاسترداد يجب أن يكون للقيمة المستعملة للأصل.
- (د) المبلغ القابل للاسترداد يجب أن يكون صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة ليهما أعلى.

فيما يلي مناقشة لكل واحد من هذه البدائل.

استنتاج ١١ تجدر للملاحظة إلى أن القيمة العادلة وصافي سعر البيع والقيمة المستعملة كلها تظهر حساب قيمة حالية (ضمنية أو صريحة) لصافي التكتفآت النقدية المستقبلية المقررة المتوقعة من الأصل.

- (أ) تظهر للقيمة العادلة توقع السوق للقيمة الحالية للتكتفآت النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل؛
- (ب) يظهر صافي سعر البيع توقع السوق للقيمة الحالية للتكتفآت النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل مخصصاً منها للتكاليف المباشرة للتفاضلية للتصرف بالأصل؛ و
- (ج) القيمة المستعملة هي تقدير المنشأة للقيمة الحالية للتكتفآت النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الاستعمال المستمر للأصل والتصرف به.

جميع هذه الأسس تأخذ في الاعتبار القيمة للزمنية للنقد ومخاطر اختلاف مبلغ وتوقيت التكتفآت النقدية الفعلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل عن التقديرات، وقد تختلف القيمة العادلة وصافي سعر البيع عن القيمة المستعملة لأن السوق قد لا يستعمل نفس الافتراضات مثل المنشأة الفردية.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ التكتفآت النقدية غير المخصصة

استنتاج ١٢ يقول البعض أنه يجب قياس المبلغ القابل للاسترداد على أنه مبلغ التكتفآت النقدية المستقبلية غير المخصصة من أصل، ويدعمون قولهم بما يلي:

- (أ) محاسبة التكلفة التاريخية ليست معنية بقياس القيمة الاقتصادية للأصول، وعلى ذلك يجب عدم أخذ القيمة للزمنية للنقد عند تقدير المبلغ الذي سيتم استرداده من أصل.

- (ب) من السابق لأوانه استخدام أساليب خصم بدون مزيد من البحث والمناقشات حول ما يلي:

(١) دور الخصم في البيانات المالية؛ و

(٢) كيف يجب قياس الأصول بشكل علم.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتكسبة المحتفظ بها برسم البيع والصلوات المتوقعة، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" ثم استبدله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة المحللة ناقص التكلفة للبيع".

إذا شملت البيانات المالية أصول مسجلة بناء على تسع متنوعة (التكلفة للتاريخية أو المبالغ المخصومة أو تسع أخرى) فإن ذلك سيكون مربكا للمستخدمين.

(ج) أن تحديد سعر خصم مناسب كثيرا ما يكون من الصعب وبناء على حكم غير موضوعي.

(د) ميزيد الخصم من عدد خصائص انخفاض القيمة المعترف بها، ويدخل ذلك مع متطلب عكس خصائص الانخفاض عنصرا متغيرا في بيان الدخل، وسيجعل من الصعب بالنسبة للمستخدمين فهم أداء المنشأة.

وقد دعمت هذا الرأي أقلية من المعلقين حول مسودة العرض إي ٥٥ "انخفاض قيمة الأصول".

١٣ إستنتاج رفض المجلس قياس المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ التكتفات النقدية غير المخصومة للأعيان التالية:

(أ) أن هدف قياس المبلغ القابل للاسترداد هو اظهار قرار استثمار، والنقد لها قيمة زمنية حتى وعندما تكون الأسعار مستقرة، وإذا لم يتم خصم التكتفات النقدية المستقبلية فإن أصلين يتسببان في تكتفات نقدية بنفس المبلغ ولكن في أوقات مختلفة سيظهران نفس المبلغ القابل للاسترداد، على أن قيمهما السوقية الحالية ستكون مختلفة لأن جميع العمليات الاقتصادية المتعلقة تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقد.

(ب) القياسات التي تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقد هي مناسبة أكثر للمستثمرين والمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية وللإدارة من أجل قرارات تخصيص الموارد بغض النظر عن أساس القياس العام المعتمد في البيانات المالية.

(ج) هناك العديد من المنشآت التي هي على علم باستخدام أساليب الخصم، وبشكل خاص لدعم قرارات الاستثمار.

(د) الالتزام مطلوب لنواحي أخرى في البيانات المالية المبنية على توقعات للتكتفات النقدية مثل المخصصات طويلة المدى والتزامات منافع الموظفين.

(هـ) مستحق خدمة أفضل للمستخدمين إذا كانوا على علم في الوقت المناسب بالأسول التي لن تولد عائدات كافية لتغطي على الأقل القيمة الزمنية للنقد.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة العادلة للأصل

١٤ إستنتاج يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض"، وعدد آخر من معايير المحاسبة الدولية للقيمة العادلة على أنها:

"... المبلغ الذي يمكن مقلبه استبدال أصل، أو تسوية لإلتزام، بين أطراف مطلعة وراضية وليست لها مصلحة في تحديد القيمة السوقية للعادلة..."

١٥ إستنتاج تشمل معايير المحاسبة الدولية المتطلبات أو الإرشادات التالية لقياس القيمة العادلة:

(أ) لغرض إعادة تقييم بند من بنود الممتلكات، أو المصالح أو المعدات بمقدار قيمتها للعادلة يدل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصالح والمعدات" على أن القيمة العادلة هي

* عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار ٢٣ في عام ٢٠٠٥ إلى "الأدوات المالية: العرض".

عادة القيمة السوقية لأصل تحدد عادة من خلال تقييم يقوم به مقيمون مؤهلون مهنياء، وإذا لم توجد قيمة سوقية تكون للقيمة العادلة بناء على تكلفة استبدال الأصل المستهلكة.

(ب) لغرض إعادة تقييم أصل غير ملموس بمقدار قيمته العادلة يقترح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ * الأصول غير الملموسة أن يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى القيم السوقية التي يتم الحصول عليها من أسواق نشطة. وتقترح مسودة العرض إي ٦٠ تعريفاً للسوق للنشط.

(ج) اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولي تعديلات على ٢٢ (انظر مسودة العرض إي ٦١ - "ضم الأصول") بحيث يتم تحديد القيمة العادلة بدون الأخذ في الاعتبار نوايا الممتلك الخاصة بالاستعمال المستقبلي للأصل^١.

(د) يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ * إلى أنه إذا وجد سوق نشط، فإن القيمة العادلة لأداة مالية تكون بناء على سعر السوق كما هو في سوق الأوراق المالية. وإذا لم يوجد سوق نشط يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب تقدير مثل القيم السوقية لأدوات مالية ذات نوعية مماثلة وتحليل التكتلات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات.

يستنتاج ١٦ يقول البعض أن القياس المناسب الوحيد للمبلغ القابل للاسترداد لأصل هو للقيمة العادلة (بناءً على الأسعار الملاحظة في السوق أو إذا لم توجد أسعار يمكن ملاحظتها في السوق بناءً على الأسعار التقديرية لأصول مشابهة ونتائج حسابات التكتلات النقدية المستقبلية المخصومة)، وبدعم مؤيداً للقيمة العادلة رأيهم بما يلي:

(أ) لغرض من قياس المبلغ القابل للاسترداد هو تقدير القيمة السوقية وليس القيمة المحددة كما تقرر المنشأة، وتقدير المنشأة للقيمة الحالية للتكتلات النقدية المستقبلية هي بناءً على الحكم الشخصي، وفي بعض الحالات قد يساء استخدامها، وأسعار السوق التي يمكن ملاحظتها والتي تظهر رأي السوق هي قياس يمكن الاعتماد عليه بشكل أفضل للمبالغ التي سيتم استردادها من الأصل، وهي تقلل من استخدام رأي الإدارة.

(ب) إذا كان من المتوقع أن يولد الأصل صافي تكتلات نقدية داخلية للمنشأة أكبر مما يتوقع توليده للمشاركين الآخرين فإن العائدات الأعلى تولد دائماً تقريباً من شهرة مولدة داخلياً ناتجة من التعاون بين منشأة العمل وفريقها الإداري، ومن أجل تحقيق الاتساق مع اقتراحات المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ * الأصول غير الملموسة التي تنص على وجوب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل فقه يجب استثناء هذه التكتلات النقدية للسوق المذكورة أعلاه من التقييمات الخاصة بالمبلغ القابل للاسترداد للأصل.

(ج) أن تحديد المبلغ القابل للاسترداد على أنه صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة ليهما أعلى هو مسموح لتحديد قياسين مختلفين، بينما يجب أن يوجد فقط قياس واحد فقط لتقدير المبلغ القابل للاسترداد.

دعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ * خصائص انخفاض قيمة الأصول قياس المبلغ المسجل بمقدار القيمة العادلة (بناءً على أسعار السوق القابلة للملاحظة، أو إذا لم توجد أسعار سوق قليلة للملاحظة بمقدار الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التكتلات النقدية المستقبلية المخصومة).

^١ بنوي المجلس اعتماد معيار محاسبة دولي خلس بالأصول غير الملموسة في عام ١٩٩٨ (انظر مقدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

^٢ صادق المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ - "إنتاج الأصول" في عام ١٩٩٨.

^٣ نتج عن مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية لتتبع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في العام ٢٠٠٣ تغيير موقع المتطلبات بشأن قياس القيمة العادلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١٧ رفض المجلس الاقتراح بوجوب تحديد المبلغ القابل للاسترداد بالرجوع الى قيمته العادلة (بناء على سعر السوق القابل للملاحظة، أو إذا لم يوجد سعر سوق قابل للملاحظة الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة)، وأسباب ذلك هي ما يلي:

(أ) يعتقد المجلس انه يجب عدم تفضيل توقع السوق للمبلغ القابل للاسترداد لأصل (أساس للقيمة العادلة عندما تكون قيم السوق متوفرة ولصافي سعر البيع) على تقدير معقول تقوم به المنشأة الفردية التي تمتلك الأصل (أساس للقيمة العادلة عندما لا تكون أسعار السوق متوفرة وللقيمة المستعملة)، فعلى سبيل المثال قد تتوفر للمنشأة معلومات حول التدفقات النقدية المستقبلية التي تفوق المعلومات المتوفرة في السوق، وكذلك يمكن للمنشأة ان تخطط لاستعمال أصل بأسلوب يختلف عن رأي السوق حول أفضل استخدام.

(ب) ان للقيم السوقية هي طريقة لتقدير للقيمة العادلة، ولكن فقط إذا كانت تظهر حقيقة ان كلا الطرفين الممتلك والبائع راغبان في الدخول في عملية، وإذا كانت المنشأة قادرة على توليد تدفقات نقدية اكبر من خلال استخدام أصل وليس من خلال بيعه فإنه سيكون امرا مضللا ان يكون المبلغ القابل للاسترداد بناء على سعر الأصل في السوق لأن المنشأة المتعقلة ان تكون راغبة في بيع الأصل، وعلى ذلك يجب ان لا يشير المبلغ القابل للاسترداد فقط لعملية بين طرفين (والتي من غير المحتمل حدوثها) ولكن يجب ايضا ان يأخذ في الاعتبار طاقة للخدمة للأصل من خلال استعماله من قبل المنشأة.

(ج) يعتقد المجلس انه عند تقدير المبلغ القابل للاسترداد لأصل فإن المبلغ الذي يمكن ان تتوقع المنشأة استرداده من الأصل بما في ذلك اثر التعاون مع الأصول الأخرى هو المناسب.

يوضح المثالان التاليان الاقتراح (رفضه المجلس) بوجوب قياس المنشأة بقياس المبلغ القابل للاسترداد لمنشأة بمقدار قيمته العادلة (بشكل رئيسي بناء على التقييم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه التقييم).

مثال ١

قبل ١٠ سنوات اشترت منشأة مبنى مقرها الرئيسي مقابل ٢٠٠٠، ومنذ ذلك الوقت انهار سوق العقارات ودرت القيمة السوقية للمبنى في الميزانية العمومية بمقدار ١٠٠٠، وتكاليف للتصرف بالمبنى ستكون طغيفة، والمبلغ المسجل للمبنى في تاريخ الميزانية العمومية هو ١٥٠٠ وعمره النافع المتبقي هو ٣٠ سنة، ويحقق المبنى كافة توقعات المنشأة، ومن المحتمل انه سيتم تلبية هذه التوقعات في المستقبل المنظور، ونتيجة لذلك لا توجد ادى المنشأة خطط للانتقال من مقرها الحالي، ولا يمكن تحديد القيمة المستعملة للمبنى لأن المبنى لا يولد تدفقات نقدية داخلية مستقلة، وعلى ذلك تقرر المنشأة المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد للمبنى أي المنشأة ككل، ويبين هذا الحساب ان وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.

يتبع...

يتبع...

مثال ١

قد يقيس مؤيدوا القيمة العادلة (مبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم) المبلغ القابل للاسترداد للمبنى بمقدار قيمته السوقية (١٠٠) وبناء على ذلك يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمتها ٥٠ (١٥٠ مطروحاً منها ١٠٠) بالرغم من أن الحسابات تبين أن وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب، ويعتقد أن المبنى لم تنخفض قيمته، ويعتقد للمجلس أنه في هذا الوضع الذي تم بيانه أن تكون المنشأة رابغة في بيع المبنى مقابل ١٠٠ وأن الفراض البيع ليس مناسباً.

مثال ٢

في نهاية عام ٢٠٠٠ اشترت منشأة حساباً آلياً مقابل ١٠٠ للاستعمال العام في عملياتها، وتم استهلاك الحساب الآلي على مدى ٤ سنوات على أساس القسط الثابت، وتقدر القيمة المتبقية بمقدار صفر، وفي نهاية عام ٢٠٠٢ بلغت القيمة المسجلة للحساب الآلي ٥٠، وهناك سوق نشط للحسابات المستعملة من هذا النوع، والقيمة السوقية لهذا الحساب الآلي هي ٢٠، ولا تنوي المنشأة استبدال الحساب قبل نهاية عمره النافع، ولم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد للحساب الآلي.

يقيس مؤيدوا القيمة العادلة (المبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا كانت هذه القيم متوفرة) المبلغ القابل للاسترداد للحساب الآلي بمقدار قيمته السوقية (٢٠) وعلى ذلك يتم الاعتراف بخسارة في انخفاض القيمة مقدارها ٢٠ (٥٠ ناقصاً ٣٠) حتى ولو لم يتم انخفاض قيمة وحدة توليد النقد للحساب الآلي.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب ويعتقد أن الحساب لم تنخفض قيمته:

(أ) ما دامت المنشأة غير ملتزمة بالتصرف بالحساب الآلي قبل نهاية عمره النافع المتوقع؛ و

(ب) ما دامت وحدة توليد النقد للحساب لم تنخفض قيمتها.

١٨ إستنتاج إذا لم يوجد سوق سائل وعميق لأصل فإن المجلس يعتبر أن للقيمة المستعملة ستكون تقديراً معقولاً للقيمة العادلة، ومن المحتمل أن يحدث هذا لعدة أصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من غير المحتمل وجود أسعار سوق من الممكن ملاحظتها للشهرة وللمعظم الأصول غير الملموسة ولعدة بنود أملاك ومصانع ومعدات، ولذلك من المحتمل أن يكون المبلغ القابل للاسترداد لهذه الأصول المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أمثلاً للمبلغ القابل للاسترداد المبني على القيمة العادلة لهذه الأصول.

١٩ بالنسبة لبعض الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توجد أسعار سوق من الممكن ملاحظتها أو من الممكن أخذ أسعار في الاعتبار لأصول مملوكة، وفي هذه الحالات سيختلف صافي سعر بيع الأصل عن القيمة العادية للأصل فقط بمقدار التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف به، ويفر المجلس بأن اعتبار المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة لهما أعلى مختلف في بعض الأحيان عن القيمة العادلة المحددة بشكل رئيسي بناء على أسعار السوق (حتى وإن كانت تكاليف التصرف بالأصل طفيفاً)، ويعود ذلك كما هو موضح في الفقرة ١٧ إستنتاج (أ) إلى أن السوق قد لا يستخدم نفس الافتراضات بشأن التكاليف النقدية المستقبلية مثل منشأة فردية.

إستنتاج ٢٠ يعتقد المجلس ان معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يشمل متطلبات كافية لمنع المنشأة من استخدام افتراضات تختلف عن السوق وغير مبررة، فعلى سبيل المثال، يطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة باستخدام:

(أ) توقعات تكلفات نقدية مبنية على افتراضات معقولة ومدعومة واعطاء وزن اكبر للأدلة الخارجية؛ و

(ب) سعر خصم يظهر تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة المستعملة للأصل

إستنتاج ٢١ يقول البعض ان القيمة المستعملة هي القياس الوحيد المناسب للمبلغ القابل للاسترداد لأصل نظرا لما يلي:

(أ) يتم اعداد البيانات المالية على فرض استمرارية المنشأة، ولذلك يجب عدم إلقاء أي اعتبار لقياس بديل يعكس تصرفا في الأصل، اذا كان ذلك يظهر نوايا للمنشأة.

(ب) يجب عدم تسجيل الأصول بمقدار مبلغ أعلى من طاقاتها على تقديم الخدمة من استعمال المنشأة لها، وخلافا للقيمة المستعملة لا تظهر القيمة السوقية بالضرورة طاقة الخدمة للأصل.

وقد دعم عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥.

إستنتاج ٢٢ رفض المجلس هذا الاقتراح نظرا لما يلي:

(أ) اذا كان صافي سعر بيع الأصل اعلى من قيمته المستعملة فان المنشأة المتعلقة تتصرف بالأصل، وفي هذه الحالة من المنطوق ان نحدد المبلغ القابل للاسترداد بناء على صافي سعر بيع الأصل لتجنب الاعتراف بخسارة الانخفاض التي هي غير متعلقة بالحقبة الاقتصادية.

(ب) اذا كان صافي سعر بيع اصل اعلى من قيمته المستعملة الا ان الادارة تقرر الاحتفاظ بالأصل فان الخسارة الإضافية (الفارق بين صافي سعر البيع والقيمة المستعملة) تنخفض بشكل مناسب في الفترات اللاحقة لأنها تنتج من قرار الادارة في هذه الفترات اللاحقة للاحتفاظ بالأصل.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على صافي سعر بيع الأصل او القيمة المستعملة أيهما أعلى

إستنتاج ٢٣ ينجح المتطلب بأن المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون صافي سعر البيع او القيمة المستعملة أيهما اعلى من لقرار الذي ينص على ان قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل يجب ان يظهر السلوك المحتمل لادارة متعلقة، علاوة على ذلك يجب عدم اعطاء أي تفضيل لتوقع السوق للمبلغ القابل للاسترداد لأصل (أساس صافي سعر البيع) على التقدير للمعقول الذي قامت به المنشأة المفردة التي تملك الأصل (أساس القيمة المستعملة) او العكس بالعكس (انتظر الفقرات إستنتاج ١٧- إستنتاج ٢٠، إستنتاج ٢٢) ومن غير المؤكد ما اذا كانت افتراضات السوق او المنشأة

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥٠ "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤. مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

هي الأكثر احتمالاً أن تكون صحيحة، وحالياً لا توجد أدلة كافية للعديد من الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦، كما أنه من غير المحتمل أن التنبؤات بالمستقبل ستكون دقيقة بشكل كامل بغض النظر عن الجهة التي تقوم بها.

استنتاج ٢٤ يعترف المجلس أن المنشأة تستخدم الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض بحاجة لأن يتم الاعتراف بها، ولهذا السبب يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بعض وسائل الحماية للحد من مخاطرة قيام المنشأة بإجراء تقدير إيجابي (سلبي) مبالغ فيه للمبلغ القابل للاسترداد:

(أ) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقديراً رسمياً للمبلغ القابل للاسترداد في أي وقت توجد فيه دلالة على ما يلي:

- (١) أن قيم الأصل قد تنخفض؛ أو
- (٢) أنه لم تعد توجد خسارة لتخفيض أو أنها قلت.

لهذا الغرض، يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على قائمة مفصلة لمبني (بالرغم من أنها ليست شاملة) للمؤشرات على أن الأصل قد تنخفض قيمته (انظر الفقرتين ١٢، ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(ب) يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات بشأن أساس توقعات الإدارة للتكاليف النقدية المستقبلية التي سيتم استخدامها لتقدير القيمة المستعملة (انظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

استنتاج ٢٥ نظر المجلس في تكلفة الطلب من المنشأة تحديد كل من صافي سعر البيع والقيمة المستعملة إذا كان المبلغ المحدد أولاً أقل من المبلغ المسجل للأصل، وتوصل المجلس إلى أن منافع هذا المتطلب تفوق التكاليف.

استنتاج ٢٦ دعم معظم المطلقين على مسودة العرض إي ٥٥-لتخفيض قيمة الأصول رأي المجلس بوجوب قياس المبلغ القابل للاسترداد بمقدار صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

الأصول المحتفظ بها للبيع

استنتاج ٢٧ نظر المجلس فيما إذا كان يجب قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل محتفظ به للبيع فقط بمقدار صافي سعر البيع، وعندما يتوقع المنشأة أن تنصرف في أصل ضمن المستقبل القريب فإن صافي سعر البيع للأصل يكون عادة قريباً من قيمته المستعملة، وفي الحقيقة أن القيمة المستعملة تتكون عادة في معظم الأحيان من صافي العقود التي سيتم استلامها من الأصل حيث أن التكاليف النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر هي عادة قريبة من الصفر، وعلى ذلك يعتقد المجلس أن تعريف المبلغ القابل للاسترداد كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناسب للأصول المحتفظ بها للبيع بدون الحاجة إلى مزيد من المتطلبات أو الإرشادات.

تقديرات أخرى لقياس المبلغ القابل للاسترداد تكلفة الاستبدال كحد أعلى

استنتاج ٢٨ يقول البعض أن تكلفة استبدال أصل يجب تبنيها كحد أعلى لمبلغه القابل للاسترداد، ويدعمون قولهم بأن قيمة الأصل بالنسبة للعمل أن تزيد عن المبلغ الذي تكون المنشأة راغبة في دفعه للأصل في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج ٢٩ يعتقد المجلس ان اساليب تكلفة الاستبدال ليست مناسبة لقياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل، ويعود ذلك الى ان تكلفة الاستبدال تقيس تكلفة الأصل وليس للمنافع الاقتصادية المستقبلية القابلة للاسترداد من استعماله و/أو للتصرف فيه.

مبالغ التقييم

إستنتاج ٣٠ في بعض الحالات قد تطلب المنشأة تقييمًا خارجيًا للمبلغ القابل للاسترداد، والتقييم الخارجي ليس أسلوبًا منفصلاً بحد ذاته، ويعتقد المجلس انه اذا تم استعمال مبالغ التقييم فانه يجب على المنشأة للتحقق من ان التقييم الخارجي يتبع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

صافي سعر البيع (الفقرات ٢٥-٢٩)*

إستنتاج ٣١ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ صافي سعر البيع انه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في عملية بين أطراف مطلعة وراغبة وليس لها مصلحة في تحديد القيمة مخصوصا منه التكاليف المتغيرة التي تعزى الى للتصرف بالأصل.

إستنتاج ٣٢ بكميات أخرى يظهر صافي سعر البيع توقعات السوق للتكلفت النقدية المستقبلية للأصل بعد أخذ السوق في الاعتبار للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الملازمة لاستلام هذه التدفقات النقدية مخصوصا منه تكاليف للتصرف بالأصل.

إستنتاج ٣٣ يقول البعض انه يجب عدم خصم للتكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف في الأصل من المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل، لأنه ما لم تكن الإدارة قد قررت للتصرف بالأصل فانه يجب تطبيق فرضية استمرارية المنشأة.

إستنتاج ٣٤ يعتقد المجلس انه من المناسب خصم للتكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف بالأصل عند تحديد صافي سعر البيع لأن غرض هذه الممارسة تحديد صافي المبلغ الذي يمكن للمنشأة استرداده من بيع أصل في تاريخ القياس ومقارنته بالبدل وهو الاحتفاظ بالأصل واستعماله.

إستنتاج ٣٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ان منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم عمل بعد التصرف في الأصل ليست تكاليفاً مباشرة متغيرة للتصرف في الأصل، ويعتبر المجلس هذه التكاليف انها عرضية (وليس نتيجة مباشرة) للتصرف في الأصل، إضافة الى ذلك فان هذا الإرشاد يتفق مع الإرشاد الوارد في المشروع للخلص بالمخصصات.[†]

إستنتاج ٣٦ بالرغم من ان تعريف "صافي سعر البيع" سيكون ماثلاً لتعريف "صافي القيمة العادلة" فقد قرر المجلس استعمال المصطلح "صافي سعر البيع" بدلاً من "صافي القيمة العادلة"، ويعتقد المجلس ان المصطلح "صافي سعر البيع" يبين بشكل أفضل المبلغ الذي يجب ان تحدده للمنشأة والذي سيتم مقارنته مع قيمة الأصل المستعملة.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥٥ الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

† اعتد المجلس معيار المحاسبة الدولي حول المخصصات، والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة في عام ١٩٩٨.

صافي القيمة القابلة للتحقيق

٣٧ إستنتاج يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢ "مخزون"، صافي القيمة القابلة للتحقيق على أنها:
"... سعر البيع المقدر أثناء سير العمل العادي... مخصصا منه للتكاليف المقررة اللازمة لاجراء البيع..."

٣٨ إستنتاج لغرض تحديد المبلغ القابل للاسترداد قرر المجلس عدم استخدام المصطلح "صافي القيمة القابلة للتحقيق" كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢ نظرا لما يلي:
(أ) لأن تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ لا تشير صراحة إلى العمليات التي تتم على أساس عدم وجود مصلحة بين الأطراف لتحديد القيمة.
(ب) لأن صافي القيمة القابلة للتحقيق يشير إلى سعر بيع مقدر أثناء سير العمل العادي، وفي حالات معينة يظهر صافي سعر البيع بيعا لجباريا إذا اجبرت الإدارة على البيع في الحال.
(ج) لأنه من المهم ان يستخدم صافي سعر البيع كنقطة بداية سعر البيع المتفق عليه بين مشتريين وياتعين مطلعين وراغبين، وهذا ليس مذكورا صراحة في تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق.

٣٩ إستنتاج في معظم الحالات يكون صافي سعر البيع وصافي القيمة القابلة للتحقيق متماثلين، على ان المجلس لا يعتقد انه من الضروري تغيير تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٢، لأنه بالتسبب للمخزونات تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق مفهوم بشكل جيد ويبدو انه يعمل بشكل مرض.

القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٥٧ والملحق)

٤٠ إستنتاج يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ القيمة المستعملة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقررة التي يتوقع ان تتدفق من أصل.

أسلوب القيمة المتوقعة

٤١ إستنتاج يقول البعض انه، من أجل اظهار الشكوك في التوقيت والمبالغ للملازمة للتدفقات النقدية المستقبلية المقررة بشكل أفضل فانه يجب استخدام التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة المستعملة، وبأخذ أسلوب القيمة المتوقعة في الاعتبار كافة التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية بدلا من التدفقات النقدية المستقبلية المفردة الأكثر احتمالا.

مثال
نقدر منشأة انه يوجد ميناريوهان للتدفقات النقدية المستقبلية: إمكانية أولى لتدفقات نقدية مستقبلية مقدارها ١٢٠ مع احتمال قدره ٤٠% وإمكانية ثانية مقدارها ٨٠ مع احتمال قدره ٦٠%.
التدفقات النقدية المستقبلية الأكثر احتمالا ستكون ٨٠ والتدفقات النقدية المتوقعة ستكون ٩٦ ($40\% \times 120 + 60\% \times 80$).

٤٢ إستنتاج في معظم الحالات من المحتمل ان تعكس الميزانيات التقديرية/الدووات التي هي أساس لتوقعات التدفقات النقدية تقديرا مفردا للتدفقات النقدية المستقبلية فقط، ولهذا السبب تقرر المجلس السماح بأسلوب القيمة المتوقعة ولكنه ليس مطلوبا.

التدفقات النقدية المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا ومن التعاون مع الأصول الأخرى

٤٣ إستنتاج رفض المجلس اقتراحا بوجود أن تظهر التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئياً (أو الجزء المتبقي من ذلك الأصل إذا تم استهلاك أو بيع جزء منه)، وهدف هذا المتطلب هو تجنب أن تدخل ضمن قيمة الأصل المستعملة للتدفقات النقدية الداخلة من الشهرة المولدة داخليا أو من التعاون مع الأصول الأخرى، وهذا سيكون متناقضاً مع اقتراح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ "الأصول غير ملموسة" لمنع الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل.

٤٤ إستنتاج في العديد من الحالات لن يكون ممكناً من الناحية العملية التمييز بين التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل المعترف به مبدئياً والتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا أو التعديل على الأصل، وهذا صحيح بشكل خاص عندما يتم دمج منشآت الأعمال أو عندما تتم زيادة قيمة أصل من خلال الصرف اللاحق، وتوصل المجلس إلى أن الأهم هو التركيز على ما إذا كان المبلغ المسجل للأصل سيتم استرداده وليس على ما إذا كان الاسترداد يتجم بشكل جزئي من الشهرة المولدة داخليا.

٤٥ إستنتاج إن الاقتراح - بوجود أن تعكس التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط التدفقات النقدية الداخلة المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئياً- سيتعارض كذلك مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "بوجود أن تعكس توقعات التدفقات النقدية لقرارات معقولة وقابلة للدعم وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستعود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل" (انظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦)، وعلى ذلك يتطلب المعيار وجوب تقدير التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، سواء كانت أو لم تكن هذه التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل الذي تم الاعتراف به مبدئياً أو من ارتفاع قيمته أو تعديله لاحقاً.

مثال

قبل عدة سنين اشترت منشأة قائمة عملاء تحتوي على ١٠,٠٠٠ عنوان اعترفت به على أنه أصل غير ملموس، وتستعمل المنشأة هذه القائمة للتسويق المباشر لمنتجاتها، ومنذ الاعتراف بالمبدئي تم حذف حوالي ٢,٠٠٠ عنوان من عناوين العملاء من القائمة وإضافة ٣,٠٠٠ عنوان جديد إليها، وتقوم المنشأة بتحديد القيمة المستعملة لقائمة العملاء.

بموجب الاقتراح (رفضه المجلس) بوجود أن تظهر المنشأة فقط التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئياً فإن المنشأة ستأخذ في الاعتبار فقط هذه التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المولدة من العناوين الباقية للبالغ عددها ٨,٠٠٠ (١٠,٠٠٠ ناقصاً ٢,٠٠٠ عميل) من القائمة التي تم الحصول عليها.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تأخذ المنشأة في الاعتبار التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المولدة من قائمة العملاء في حالتها الراهنة أي من خلال كلفة العملاء البالغ عددهم ١١,٠٠٠ عميل (٨,٠٠٠ بالإضافة إلى ٣,٠٠٠).

* يُلَوِي المجلس اعتماد معيار محاسبة دولي حول الأصول غير ملموسة في عام ١٩٩٨.

القيمة المستعملة مقدرة بعملة أجنبية (الفقرة ٥٤)

إستنتاج ٤٦ استجابة للملاحظات من المشاركين في الاختبار الميداني تشمل الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادا بشأن حساب القيمة المستعملة للأصل الذي يولد تكلفات نقدية مستقبلية بعملة أجنبية. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن القيمة المستعملة بعملة أجنبية* تتم ترجمتها إلى عملة التقرير باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج ٤٧ إذا كانت عملة قابلة للتحويل بحرية وتتم المتاجرة بها في سوق نشط، فإن السعر الفوري يعكس أفضل تغيير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة. وعلى ذلك، فإن التقدير الوحيد غير المتحيز المتوفر لسعر صرف أجنبي مستقبلي هو السعر الفوري الحالي، معدل بمقدار الفرق في المعدلات المستقبلية المتوقعة للتضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لهما العملتان.

إستنتاج ٤٨ يتناول حساب القيمة المستعملة أثر التضخم العام حيث أنه تم حسابها كما:

- (أ) بتقدير للتكلفات النقدية المستقبلية من الناحية الاسمية (أي بما في ذلك أثر التضخم العام والتغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يشمل آثار التضخم العام؛ أو
- (ب) بتقدير للتكلفات النقدية المستقبلية من الناحية الفعلية (أي باستثناء أثر التضخم العام ولكن بما في ذلك أثر التغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يستثني أثر التضخم العام.

إستنتاج ٤٩ أن استخدام سعر أجل لترجمة القيمة المستعملة للمعبر عنها بعملة أجنبية أن يكون مناسباً، ويعود ذلك إلى أن السعر الأجل يعكس تعديل السوق للتفاوت في أسعار الفائدة، واستخدام هذا السعر ينجم عنه لعدد المزدوج للقيمة الزمنية للنقود (أولاً في سعر الخصم ثم بعد ذلك في السعر الأجل).

إستنتاج ٥٠ حتى وإن لم تكن العملة قابلة للتحويل بحرية أو لا تتم المتاجرة بها في سوق نشط - مع ما يترتب على ذلك من عدم إمكانية افتراض أن سعر الصرف الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة - فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يدل على أن المنشأة تستعمل سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية لترجمة القيمة المستعملة المقدرة بعملة أجنبية، ويعود ذلك إلى أن المجلس يعتقد أن من غير المحتمل أن تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق به بشكل أفضل لأسعار الصرف المستقبلية من سعر الصرف الفوري الحالي.

إستنتاج ٥١ أن أحد البدائل لتقدير التكلفات النقدية المستقبلية في العملة التي تولد فيها هو تقديرها بعملة أخرى نيابة عنها وخصمها بسعر مناسب لهذه العملة الأخرى، وقد يكون هذا الحل أسهل وبشكل خاص حيث تولد التكلفات النقدية في عملة اقتصاداً مارطاً للتضخم (في هذه الحالات يفضل البعض استعمال عملة صعبة كـ (دولار) بعملة غير عملة التقارير، على أن هذا الحل قد يكون مضللاً إذا تغير سعر الصرف لأسباب عدا عن التغيرات في الفرق بين معدلات التضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لهما العملتان، إضافة إلى ذلك هذا الحل لا يتفق مع الأسلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والتي لا تسمح إذا كانت عملة

* تم استبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، كما تم نتيجته من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "العملة التي تستخدم في البيئة التي تعمل فيها المنشأة".

التقارير* هي عملة الاقتصاد المفرط، التضخم بالترجمة الى عملة صعبة كبديل لاعادة البيان حسب وحدة القياس السائدة في تاريخ الميزانية العمومية.

سعر الخصم (الفقرات ٥٥-٥٧ الملحق من ١٥-٢١)

إستنتاج ٥٢ هدف خصم التكتفات النقدية المستقبلية هو اظهار القيمة الزمنية للنقود والشكوك المرتبطة بهذه التكتفات النقدية:

(أ) الأصول التي تولد تكفتات نقدية بعد وقت قصير لكثير قيمة من الأصول التي تولد نفس التكتفات النقدية فيما بعد، وجميع العمليات الاقتصادية للمنطقة تأخذ في الاعتبار للقيمة الزمنية للنقود، وتكلفة عدم استلام تدفق نقدي داخلي حتى تاريخ ما في المستقبل هي تكلفة الفرصة الضائعة التي يمكن قياسها بالأخذ في الاعتبار الدخل الذي فقد بسبب عدم استثمار تلك النقود للفترة، وتعطى القيمة الزمنية للنقود قبل اخذ المخاطرة في الاعتبار من خلال معدل العائد على استثمار خال من المخاطرة مثل السندات الحكومية لنفس المدة.

(ب) تتأثر قيمة التكتفات النقدية المستقبلية بالتخفيف (أي المخاطر) المرتبطة مع التكتفات النقدية. وعلى ذلك يجب ان تأخذ كافة العمليات الاقتصادية المتعلقة بالمخاطرة في الاعتبار.

إستنتاج ٥٣ نتيجة لذلك قرر المجلس ما يلي:

(أ) رفض سعر الخصم المبني على القيمة التاريخية- أي السعر الساري المفعول الضمني عندما تم امتلاك الأصل، ويجب ان يكون التقدير لللاحق للمبلغ المسجل مبنيًا على لسعار الفائدة السائدة لأن قرارات الادارة بشأن ما اذا كان سيتم الاحتفاظ بالأصل مبنية على الظروف الاقتصادية السائدة، والأسعار التاريخية لا تكمن للظروف الاقتصادية السائدة.

(ب) رفض سعر الخصم المبني على سعر خال من المخاطرة، الا اذا تم تحويل التكتفات النقدية المستقبلية لكافة المخاطر الخاصة بالأصل.

(ج) طلب وجوب ان يكون سعر الخصم سعرًا يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، وهذا السعر هو العائد الذي يطلبه المستثمرون لو كان عليهم اختيار استثمار يولد تكفتات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومخاطرة معادلة لتلك التي تتوقع المنشأة ان تحصل عليها من الأصل.

إستنتاج ٥٤ من الناحية المبدئية يجب ان تكون القيمة المستعملة هي القياس الذي تستخدمه المنشأة المحدد حسب رأي المنشأة حول افضل استخدام لذلك الأصل. ومن ناحية منطقية يجب ان يكون سعر الخصم بناء على التقدير الذاتي للمنشأة لكل من القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالتكتفات النقدية المستقبلية من الأصل. على ان المجلس يعتقد انه لا يمكن التحقق من هذا السعر بشكل موضوعي، ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب قيام المنشأة بإجراء تقييمها للتكتفات النقدية المستقبلية الا ان سعر الخصم يجب ان يعكس الى الحد الممكن تقييم السوق للقيمة الزمنية للنقود. وبالمثل يجب ان يعكس سعر الخصم للزيادة التي يتطلبها السوق من التكتفات النقدية المستقبلية غير المؤكدة بناء على التوزيع الذي تدره المنشأة.

* تم استبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ "لأثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "عملة التي تستخدم في البيئة التي تعمل فيها المنشأة".

إستهتاج ٥٥ يعترف المجلس أنه كلما يوجد سعر جار يحدده السوق للأصل الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ولذلك تستخدم المنشأة الأسعار الجارية التي يحددها السوق للأصول الأخرى (مماثلة إلى أبعد حد للأصل الذي يتم مناقشته) كتقطة بداية وتقوم بتعديل هذه الأسعار لتعكس المخاطر المتعلقة بالأصل التي لم يتم بشأنها تعديل تقديرات التكتفلات النقدية.

أدلة إضافية مضافة إلى المعايير في نسخة ٢٠٠٤ العوامل المؤثرة على القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٣٢)

إستهتاج ٥٦ اقترحت مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، في حين يشتمل المعيار المنقح، إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:

- (أ) العناصر التي تنعكس في قيمة استخدام الأصل؛ و
- (ب) أن بعض تلك العناصر (أي التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وسعر تحمل للشكوك للكاملة في الأصل، والعوامل الأخرى التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفلات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل) يمكن أن تنعكس إما كتعديلات على التكتفلات النقدية المستقبلية أو كتعديلات على معدل الخصم.

وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات الإضافية إلى مسودة العرض استجابة لعدد من الطلبات الواردة من هيئات الفرعية لتوضيح المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول قياس قيمة الاستخدام.

إستهتاج ٥٧ وافق المجابون على مسودة العرض بشكل عام على المقترحات. واختلف أولئك الذين لم يوافقوا بشكل كبير في وجهات نظرهم، مناقشين أنه:

- (أ) يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليسمح للمنشآت بقياس قيمة الاستخدام باستخدام طرق أخرى عدا خصم التكتفلات النقدية المستقبلية.
- (ب) عند قياس قيمة استخدام الأصل غير الملموس، يجب على المنشآت أن تعكس سعر تحمل الشكوك للكاملة في الأصل كتعديلات على التكتفلات النقدية المستقبلية.
- (ج) من غير المنسجم مع تعريف قيمة الاستخدام أن يُعكس في ذلك القياس عوامل أخرى قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفلات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل - ويشير هذا العنصر إلى تسعير السوق للأصل بدلا من قيمة المنشأة التي تملك الأصل. ويجب أن تنعكس العوامل الأخرى في قيمة الاستخدام فقط إلى الحد الذي تؤثر فيه على التكتفلات النقدية التي يمكن أن تحققها المنشأة من الأصل.

إستهتاج ٥٨ أثناء دراسة البند (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أن قياس المبلغ القابل للإسترداد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أي قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) يندرج عن قرار لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يفيد بأن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل يجب أن يعكس السلوك المحتمل للإدارة العقلانية، بدون أي تفضيلية لتوقعات السوق للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل (أي القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع) على التقدير العقلاني الذي تقوم به المنشأة التي تسيطر على الأصل (قيمة الاستخدام) أو بالعكس (انظر للفقرة "إستهتاج ٢٣"). وأثناء وضع مسودة العرض وتبني معيار المحاسبة الدولي ٣٦، استنتج المجلس أنه من غير المناسب تعديل أساس لقياس المتبقي في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦

لتحديد المبلغ القابل للإسترداد حتى يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بهدف (أهداف) للقياس المناسبة في المحاسبة. وزيادة على ذلك، لا يحول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ دون استخدام أساليب التقييم الأخرى في تقدير القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. على سبيل المثال، تنص الفقرة ٢٧ من المعيار على أنه "إذا لم يكن هناك أي اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع تكون مبنية على أساس أفضل المعلومات المتوفرة لكي تعكس المبلغ الذي يمكن للمنشأة الحصول عليه، في تاريخ الميزانية العمومية، من التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة بعد اقتطاع تكاليف التصرف."

إستنتاج ٥٩ أثناء دراسة البند (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ سمحت بأن تعكس تعديلات المخاطر إما في التكتفلات النقدية أو في معدل الخصم، بدون الإشارة إلى أفضلية. ولا يرى المجلس أي مبرر لتعديل هذا المنهج ليقضي استخدام التعديلات وفق المخاطر للشكوك كعامل في التكتفلات النقدية، وخصوصا بالنظر إلى رغبة المجلس تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بالقياس في المحاسبة. إضافة إلى ذلك، قام المجلس كجزء من عملياته الإستشارية بزيارات ميدانية ونقاشات الطويلة المستتيرة خلال فترة إيداء الملاحظات على مسودة العرض^١. وأشار العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية إلى أفضلية عكس تعديلات المخاطر هذه في معدل الخصم.

إستنتاج ٦٠ أثناء دراسة البند (ج) أعلاه، لاحظ المجلس أن مقياس القيمة العادلة المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليس مقياسا "يُخص المنشأة" فقط. بالرغم من أن التكتفلات النقدية المستخدمة كنقطة لطلاق في الحساب تمثل التكتفلات النقدية الخاصة بالمنشأة (أي يتم إستحقاقها من آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة وتمثل أفضل تقدير للإدارة يتعلق بمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل)، إلا أنه يجب تحديد قيمتها الحالية باستخدام معدل خصم يمكن تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل. وتوضح الفقرة ٥٦ من المعيار (الفقرة ٤٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) أن "المعدل الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي قد يطلبه المستثمرون فيما لو اختاروا استثمارا يولد تدفقات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومجموعة مخاطر مرافقة لتلك التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل". وبعبارة أخرى، تعكس قيمة استخدام الأصل كيفية تسعير السوق للتكتفلات النقدية التي تتوقع الإدارة أن تستمدتها من الأصل.

إستنتاج ٦١ لذلك، استنتج المجلس أنه:

(أ) من المنسجم مع مقياس قيمة الإستخدام المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ -تضمنين في قائمة العناصر العوامل الأخرى التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفلات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل.

^١ تم القيام بالزيارات الميدانية ما بين لوائح كانون الأول ٢٠٠٣ ولوائح نيسان ٢٠٠٣، وقد شارك فيها أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في اجتماعات مع واحد وأربعين شركة في إسرائيل، وفرنسا، وألمانيا، وإيطاليا، وجنوب أفريقيا، وسويسرا والمملكة المتحدة. وشارك أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من نقاشات الطويلة المستتيرة مع المنقذين، والمهنيين، وواضعي معايير المحاسبة والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن مسائل لتتخذ لتسي تولجها الشركات في أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني معايير المحاسبة المالية الأمريكية ١٤١ "إندماج الأعمال" و ١٤٢ "الشهرة والأصول غير المسومة الأخرى"، والأقسام المقبلة من الدليل الكندي، التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

(ب) يجب أن تنعكس جميع العناصر المقترحة في مسودة العرض (والمدرجة في الفقرة ٣٠ من المعيار المنقح) في صلب قيمة استخدام الأصل.

التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي (الفقرات ٣٣، ٣٤ و ٤٤)

٦٢ يستنتاج أن اقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة في قياس قيمة الاستخدام على أسس افتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الاعتبار كلا من التدفقات النقدية الفعلية السابقة والفترة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة.

٦٣ لا يوافق العديد من المجاوبين على مسودة العرض على هذا الاقتراح، مناقشين أنه:

(أ) من الممكن أن تكون أسباب اختلاف تنبؤات التدفق النقدي السابقة عن التدفقات النقدية الفعلية غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. على سبيل المثال، إذا كان هناك تغيير رئيسي في الإدارة، فإن القدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية قد تكون غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. إضافة لذلك، فإن سجلا سينا في التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة قد يكون نتيجة عوامل خارجة عن سيطرة الإدارة (مثل أحداث ١١ أيلول ٢٠٠١)، أكثر منها دلالة على تحيز الإدارة.

(ب) من غير الواضح، عمليا، كيف يمكن أن تأخذ الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي بعين الاعتبار الفروقات السابقة بين تنبؤات الإدارة والتدفقات النقدية الفعلية.

(ج) لا ينسجم الاقتراح مع المتطلب الذي يقتضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المصالح عليها من قبل الإدارة.

٦٤ لاحظ المجلس، كما ذكر، أنه كان يمكن للإقتراح أن يقتضي تعديل الافتراضات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي للتدفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه من غير الواضح، عمليا، كيف يمكن تحقيق هذا الأمر، وأنه يمكن في بعض الظروف أن تكون التدفقات النقدية الفعلية السابقة والفترة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة غير ذات صلة بوضع التنبؤات الحالية. غير أن المجلس حافظ على وجهة نظره ومفادها أنه يجب على الإدارة لدى وضع الافتراضات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي أن تأخذ بعين الاعتبار، وتقوم عند الضرورة بعمل التعديلات اللازمة، الأداء السابق الفعلي للمنشأة أو التاريخ السابق للإدارة التي تبالغ أو تقل بشكل منسجم من بيان تنبؤات التدفق النقدي.

٦٥ يستنتاج ٦٥ لذلك، قرر المجلس أن لا يتابع الاقتراح، وأن يشمل بدلا من ذلك في الفقرة ٣٤ من المعيار إرشادات توضح أن الإدارة:

(أ) يجب أن تقوم معقولة الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية الأسبقية والتدفقات النقدية الفعلية؛ و

(ب) يجب أن تضمن من أن الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا ملائما.

إستنتاج ٦٦ وعند صياغة المعيار بشكله النهائي، درس المجلس أيضا موضوعين تم تحديدهما من قبل المجاوبين على مسودة العرض وتمت إحالتهما إلى المجلس من قبل لجنة تصيرات إعداد التقارير المالية الدولية. ويرتبط كلا الموضوعين بتطبيق الفقرات ٢٧ (ب) و ٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حاليا الفقرات ٣٦ (ب) و ٤٤). ولم يتم المجلس بإعادة دراسة تلك الفقرات عدد وضع مسودة العرض.

إستنتاج ٦٧ أقتضت الفقرة ٢٧ (ب) أن تستند تقديرات التكلفة النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام على آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المقررة من قبل الإدارة. إلا أن الفقرة ٣٧ أقتضت أن يتم تقدير التكاليف النقدية المستقبلية للأصل (أو وحدة توليد النقد) في ظروفها الحالية وأن يتم إستثناء التكاليف النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من: (أ) إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلزم بها المنشأة بعد، أو (ب) التكاليف الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه للمعيار أصلا*.

إستنتاج ٦٨ كان أول موضوع درسه المجلس مرتبطا بشراء وحدة توليد النقد عندما:
(أ) يكون السعر المنفوخ مقابل الوحدة مبنيًا على التقديرات التي تشمل إعادة هيكلة رئيسية يتوقع أن ينتج عنها ارتفاع كبير في صافي التكاليف النقدية الواردة المستمدة من الوحدة؛ و
(ب) ليس هناك سوق ملحوظ يمكن منه تقدير القيمة للعادلة للوحدة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

وعبر المجاوبون عن قلقهم بأنه إذا لم يتم عكس صافي التكاليف النقدية الواردة الناشئة من إعادة الهيكلة في قيمة استخدام الوحدة، فإنه ينتج عن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المسجل للوحدة المباشرة بعد الإستهلاك قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

إستنتاج ٦٩ ووافق المجلس، في حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، مع المجاوبين على أن قيمة استخدام الوحدة المشتراة حديثا، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، هي أقل من السعر المنفوخ مقابل الوحدة إلى الحد الذي يشمل فيه السعر صافي منافع إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلزم بها المنشأة بعد. غير أن هذا لا يعني أن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل مباشرة بعد الاندماج بالشراء قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة. ولاحظ المجلس ما يلي:

(أ) يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة للعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيها أعلى. ويعرف المعيار القيمة للعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع على أنها "المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة توليد النقد في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة، مطروحا منه تكاليف التصرف".

(ب) توفر الفقرات ٢٥-٢٧ من المعيار إرشادات حول تقدير القيمة للعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. ووفقا لتلك الإرشادات، من المحتمل أن يكون أفضل دليل على قيمة الإستخدام مطروحا منها التكاليف حتى البيع الخاصة بوحدة مشتراة حديثا هو سعر على أساس تجاري

* تم تعديل المتطلب الذي يقضي باستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه للمعيار أصلا في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب لنقح من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتقتضي الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثنى تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية التكاليف النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقعة أن تنشأ من تصن أو تعزيز أداء الأصل.

دفعته المنشأة لشراء الوحدة، والذي تم تعديله لإستيعاب تكاليف التصرف وأي تغييرات في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي تم فيه إجراء التعديل.

(ج) إذا كان سيتم تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحا منها التكاليف حتى البيع بطريقة أخرى، فإنها تعكس أيضا تقييم السوق لصافي المنافع المتوقعة التي تستطيع أي منشأة مشترية أن تستمدّها من إعادة هيكلة الوحدة أو من النفقات الرأسمالية المستقبلية على الوحدة.

إستنتاج ٧٠ وبناءً عليه، وفي حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، فإن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة يمكن أن يكون قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، وليس قيمة استخدامها. وعليه، تتعكس صافي منافع إعادة الهيكلة في المبلغ القليل للإسترداد الخاص بالوحدة، ويعني ذلك نشوء خسارة لتخفيض القيمة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه أية تكاليف تصرف ملبية.

إستنتاج ٧١ أقر المجلس أن معاملة القيمة العادلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع الخاصة بالوحدة المشترية حديثا على أنها مبلغها القليل للإسترداد لا يتسجم مع السبب الذي يؤكد على هدف قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه "القيمة العادلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع أو قيمة الاستخدام،" ليهما أعلى. ويقتصد من قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه القيمة العادلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع أو قيمة الاستخدام، ليهما أعلى، عكس القرارات الاقتصادية التي يتم اتخاذها عند انخفاض قيمة الأصل. ليهما لتضلل بيع الأصل أو المحافظة على استخدامه؟

إستنتاج ٧٢ بالرغم من ذلك، استنتج المجلس أن:

(أ) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليشمل في حسابات قيمة الاستخدام تكاليف ومنافع عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد هو بمثابة تغيير جوهري على مفهوم قيمة الاستخدام الذي تم تبنيه في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وذلك المفهوم هو "قيمة الاستخدام للأصل في ظروفه الحالية".

(ب) يجب أن لا يتم تعديل مفهوم قيمة الاستخدام في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروع إنمجام الأعمال، لكن يجب إعادة دراسته فقط عندما يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بأهداف القوائم الملائمة في المحاسبة.

إستنتاج ٧٣ في حين لربط الموضوع الثاني الذي درسه المجلس بما اقترحه بعض المجاوبين على أنه يشكل تعارضا بين المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٧(ب) و ٣٧ من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حاليا الفقرتان ٣٣(ب) و ٤٤). تقتضت الفقرة ٢٧(ب) أن تستند قيمة الاستخدام إلى آخر التنبؤات التي تصادق عليها الإدارة - التي من المرجح أن تعكس نوايا الإدارة فيما يتعلق بعمليات إعادة الهيكلة المستقبلية والنفقات الرأسمالية المستقبلية - في حين تقتضت الفقرة ٣٧ أن تستثني قيمة الاستخدام آثار إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد والنفقات الرأسمالية المستقبلية التي متصن أو تعزز من الأصل بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا*.

* تم تعديل المتطلب الذي يقضي باستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي متصن أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلا في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب ناتج من نتائج معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتقتضي الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثني تغيرات التكاليف التقنية المستقبلية لتكاليف تقنية الورود أو الصفارة المستقبلية المتوقع أن تنشأ من تصن أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج ٧٤ استنتج المجلس أنه من الواضح من أساس الاستنتاجات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه كان بنية لجنة معايير المحاسبة الدولية محاسبة قيمة الإستخدام باستخدام تقديرات التكتفآت النقدية الواردة المستقبلية للأصل في ظروفه الحالية. ومع ذلك إتفق المجلس مع بعض المجاوبين على أن المتطلب الذي يقتضي بأن تستند قيمة الإستخدام إلى آخر التنبؤات التي تقرها الإدارة لا ينسجم مع الفقرة ٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عندما تشمل تلك التنبؤات إما عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد أو للتكتفآت النقدية المستقبلية المرتبطة بتحسين أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج ٧٥ لذلك، قرر المجلس أن يوضح، ما يُعرف الآن بالفقرة ٣٣(ب) من المعيار المنقح، وجوب أن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة، لكن يجب أن تستثني التكتفآت النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي من المتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. وقرر المجلس أيضا توضيح أنه عندما تشمل وحدة توليد النقد على أصول ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة (أو، على نحو مماثل، عندما يتألف الأصل من عناصر ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة)، يعتبر استبدال الأصول (العناصر) ذات الأعمار القصيرة جزءا من الخدمة اليومية للوحدة (الأصل) عند تقدير التكتفآت النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة (الأصل).

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة (ال فقرات ١١-١٤)

إستنتاج ٧٦ اقترحت مسودة العرض إرشادات تطبيق إضافية حول استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام. وقرر المجلس شمل هذه الإرشادات الإضافية في مسودة العرض استجابة لطلبات توضيح المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول قياس قيمة الإستخدام.

إستنتاج ٧٧ وقد دعم المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام الإرشادات الإضافية. ولولئك الذين لم يختلفوا في آرائهم اقترحوا:

- (أ) أن تحديد الإرشادات بملحق مختصر في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو غير كاف.
- (ب) بالرغم من كون الإرشادات مفيدة، إلا أنها تضعف من الهدف الرئيسي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، المتمثل في وضع مبادئ محاسبية لاختبار انخفاض قيمة الأصول. لذلك، يجب حذف الإرشادات من المعيار.
- (ج) يجب أن يطلب من المنشآت أن تستخدم منهج التكتفآت النقدية المتوقعة لقياس قيمة الإستخدام.
- (د) لا ينسجم منهج التكتفآت النقدية المتوقعة مع كيفية تسعير المعاملات من قبل الإدارة ويجب منعه.

إستنتاج ٧٨ أثناء دراسة البندين (أ) و (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن المجاوبين الذين أبدوا ملاحظاتهم حول الإرشادات الإضافية يوافقون عموما على أنها مفيدة وكافية.

إستنتاج ٧٩ أثناء دراسة البندين (ج) و (د) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم تقتضي حساب قيمة الإستخدام من خلال استعمال منهج التكتفآت النقدية المتوقعة، كما لم

تمنع ذلك المنهج. ولا يرى المجلس أي مبرر لإقتضاء أو منع استخدام منهج التفتقات النقدية المتوقعة، وخصوصا بالنظر إلى رغبته تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس مسائل القياس الأوسع نطاقا في المحاسبة. بالإضافة إلى ذلك، وفيما يتعلق بالبند (د)، قال بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنهم يقومون بشكل روتيني بتحليلات الحصصية والتحليلات الإحصائية كأساس لاستخدام منهج القيمة المتوقعة في وضع الميزانيات/التنبؤات واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إستنتاج ٨٠، لذلك، قرر المجلس أن يضم في المعيار المنقح إرشادات التطبيق بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية التي تم إقترانها في مسودة العرض.

ضرائب الدخل

اعتبار التفتقات النقدية المستقبلية للضريبة

إستنتاج ٨١ قد تؤثر التفتقات النقدية المستقبلية لضريبة الدخل على المبلغ القابل للاسترداد. ومن المناسب تحليل التفتقات النقدية المستقبلية للضريبة إلى مكونين اثنين:

(أ) التفتقات النقدية المستقبلية للضريبة التي مستجم من أي فرق بين القاعدة الضريبية لأصل (المبلغ الذي يعزى إليها للأغراض الضريبية) ومبلغه المسجل، بعد الاعتراف بآلية خسارة في انخفاض القيمة. ويصف معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" هذه الفروقات على أنها "فروقات مؤقتة".

(ب) التفتقات النقدية المستقبلية للضريبة التي مستجم إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للاسترداد.

إستنتاج ٨٢ بالمسبة لمعظم الأصول، تعرف المنشأة بالنتائج الضريبية للفروقات المؤقتة على أنها إلتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. ولذلك من أجل تجنب العد المزدوج فإن النتائج الضريبية المستقبلية لهذه الفروقات المؤقتة-للجزء المكون الأول المشار إليه في الفقرة إستنتاج ٨١- لا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد (انظر مزيدا من التفاس في الفقرات إستنتاج ٨٦-إستنتاج ٨٩).

إستنتاج ٨٣ القاعدة الضريبية لأصل عند الاعتراف المبني عادة مساوية لتكلفتها. وعلى ذلك، يعكس صافي سعر البيع^٥ ضمليا تقييم المشاركين في السوق للتفتقات النقدية المستقبلية للضريبة التي مستجم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للاسترداد. وعلى ذلك، لا يطلب إجراء تعديل على صافي سعر البيع لإظهار الجزء المكون الثاني المشار إليه في الفقرة إستنتاج ٨١.

إستنتاج ٨٤ من الناحية المبدئية، يجب أن تشمل القيمة المستعملة القيمة الحالية للتفتقات النقدية المستقبلية للضريبة التي مستجم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لقيمتها المستعملة-للجزء المكون الثاني المشار إليه في الفقرة إستنتاج ٨١. وبالرغم من ذلك قد يكون من الصعب تقدير أثر ذلك الجزء المكون. ويعود ذلك إلى ما يلي:

(أ) لتجنب العد المزدوج من الضروري إسبعاد أثر الفروقات المؤقتة؛ و

(ب) تدعو الحاجة إلى تحديد القيمة المستعملة بإجراء حساب مكرر ومن الممكن أن يكون معقدا بحيث تعكس القيمة المستعملة ذاتها قاعدة ضريبية مساوية لتلك القيمة المستعملة.

^٥ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"، أشرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "قيمة العادة ناقص التكلفة للبيع".

لهذه الأسباب قرر المجلس الطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة باستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة ومن ثم سعر خصم لما قبل الضريبة.

تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة

استنتاج ٨٥ من الناحية النظرية، يجب أن يعكس خصم التدفقات النقدية لما بعد الضريبة بسعر خصم لما بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية لما قبل الضريبة بسعر خصم لما قبل الضريبة نفس النتيجة، ما دام سعر الخصم لما قبل الضريبة هو سعر الخصم لما بعد الضريبة معدل لأظهار المبلغ والتوقيت المحددين للتدفقات النقدية المستقبلية للضريبة. وسعر الخصم لما قبل للضريبة ليس دائماً هو سعر الخصم لما بعد الضريبة مزاداً بمعدل ضريبة موحد.

مثال

يوضح هذا المثال حقيقة أن سعر الخصم لما بعد الضريبة للمزاد بمعدل ضريبة موحد ليس دائماً سعر خصم مناسب لما قبل الضريبة.

في نهاية عام ٢٠٠٠، بلغت القيمة المسجلة لأصل ١٧٥٧ وعمره النافع المتبقي ٥ سنوات، والقاعدة للضريبة في عام ٢٠٠٠ هي تكلفة الأصل، والتكلفة قابلة للخصم بشكل كامل في نهاية عام ٢٠٠١، ومعدل الضريبة ٢٠٪، ويمكن تحديد سعر الخصم للأصل فقط على أساس ما بعد الضريبة ويقدر بمقدار ١٠٪، وفي نهاية عام ٢٠٠٠، بلغت ترقعات التدفقات النقدية المحددة على أساس ما قبل الضريبة كما يلي:

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
٨٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٠٠	١٠٠

(١) التدفقات النقدية لما قبل الضريبة

القيمة المستعملة محددة باستخدام تدفقات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
(١٧٥٧)	-	-	-	-
(١٩١)	١٢٠	١٠٠	٤٠	٢٠
[(٢) - (١) % ٢٠]				
(٤) التدفقات النقدية لما بعد الضريبة				
[(٢) - (١) % ٢٠]				
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠
(٥) التدفقات النقدية لما بعد الضريبة				
مخصومة بسعر ١٠ %				
٩٠١	٣٩٦	٣٠١	١٠٩	٥٠

القيمة المستعملة لمجموع البند رقم (٥) =

١٧٥٧

القيمة المستعملة محددة باستخدام تدفقات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة
(محدد بزيادة سعر الخصم لما بعد الضريبة)

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
٧١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥
مخصومة بسعر ١٢,٥ %				
٦١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥
(٦) التدفقات النقدية لما قبل الضريبة				
القيمة المستعملة لمجموع البند رقم (٦) =				
٦١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥

١٧١٧

يتبع...

... يتبع
مثال

تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي"

يمكن تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة بإجراء حساب متكرر بحيث أن القيمة المستعملة المحددة باستخدام تكلفات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة تساوي القيمة المستعملة المحددة باستخدام تكلفات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة، وفي هذا المثال سعر الخصم لما قبل الضريبة هو ١١,٢ %.

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	نهاية عام ٢٠٠٥
٧١٨	٤٨٥	٣٦٤	١٣١	٥٩	(٧) التكاليف النقدية لما قبل الضريبة
					مخصومة بسعر ١١,٢ %
					القيمة المستعملة [مجموع البند (٧)] =
					١٧٥٧

يختلف سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي" عن سعر الخصم لما بعد الضريبة الذي تمت تعليلته بمقدار معدل الضريبة الموحد، الذي يعتمد على معدل الضريبة وسعر الخصم لما بعد الضريبة وتوقيت التكاليف النقدية الضريبة المستقبالية والعمر النافع للأصل. ليست تلك القاعدة الضريبية للأصل في هذا المثال وضعت مساوية لتكلفتها في نهاية عام ٢٠٠٥، وعلى ذلك لا توجد ضريبة مؤجلة لأخذها في الاعتبار في الميزانية العمومية.

التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢

إستنتاج ٨٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مبنياً على حسابات القيمة الحالية، بينما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ يحدد المشروع الأصول والالتزامات المؤجلة للضريبة بمقارنة المبلغ المسجل لأصل (بقيته الحالية إذا كان المبلغ المسجل مبنياً على المبلغ القابل للاسترداد مع قاعدته للضريبة (مبلغ غير مخصوم).

إستنتاج ٨٧ أن أحد الطرق لحل هذا الخلاف هذا هو قياس الأصول والالتزامات المؤجلة للضريبة على أساس مخصوم. وعند تطوير النسخة المحللة من معيار المحاسبة الدولي ١٢ (اعتمد عام ١٩٩٦)، لم يكن يوجد دعم كاف لطلب وجوب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم. ويعتقد المجلس أنه لا يوجد إجماع بعد على دعم هذا التغيير في الممارسة الحالية. ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بقياس الأثر للضريبة للفروقات المؤقتة باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٨٨ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ للمنشأة بالاعتراف بأصول والالتزامات ضريبة مؤجلة معينة. وفي هذه الحالات، يعتقد البعض أنه يجب تعديل القيمة المستعملة لأصل، أو وحدة توليد نقد، لإظهار النتائج الضريبية لامتداد قيمتها المستعملة قبل الضريبة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الضريبة ٢٥ %، فانه يجب على المنشأة استلام تكلفات نقدية لما قبل الضريبة ذات قيمة حالية مقدراها ٤٠٠ من أجل استرداد مبلغ مسجل مقداره ٣٠٠.

إستنتاج ٨٩ يعترف المجلس بالمزايا النظرية لهذه التحولات إلا أنه يعتقد أنها متضيفة تعقيداً ليس ضرورياً، وعلى ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يتطلب ولا يسمح بهذه التعديلات.

ملاحظات المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوليين على مسودة العرض في ديسمبر ٢٠٠٢

إستنتاج ٩٠ درس المجلس، في تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والذي يقتضي ما يلي:

- (أ) استثناء مقبوضات ومدفوعات ضريبة للدخل من تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام؛ و
- (ب) أن يكون معدل الخصم المستعمل لقياس قيمة الإستخدام هو معدل قبل الضريبة يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل التي لم يتم فقها تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي.

إستنتاج ٩١ لم يتم المجلس بدراسة هذه المتطلبات عند وضع مسودة العرض، إلا أن بعض المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوليين على مسودة العرض صرحوا بأن استخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة هو بمثابة قضية تنفيذ هامة بالنسبة للمنشآت. هذا لأن أنظمة المحاسبة والأنظمة الإستراتيجية لاتخاذ القرارات في المنشأة هي متكاملة تماماً على نحو نموذجي وتستخدم التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم بعد الضريبة للوصول إلى مقاييس للقيمة الحالية.

إستنتاج ٩٢ أثناء دراسة هذا الموضوع، لاحظ المجلس أن تعريف قيمة الإستخدام في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والمتطلبات ذات العلاقة حول قياس قيمة الإستخدام لم تكون دقيقة بشكل كاف لتعطي إجابة محددة على سؤال ما هي الخاصية الضريبية التي يجب أن تعكسها المنشأة في قيمة الإستخدام. على سبيل المثال، بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حدد خصم للتدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة - حيث يكون معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية - إلا أنه لم يحدد الآثار الضريبية التي يجب شملها في المعدل قبل الضريبة. ويمكن أن تحتمل للنقاشات حول المناهج المختلفة.

إستنتاج ٩٣ قرر المجلس أن أي قرار بتعديل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي بخصم للتدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب اتخاذه فقط بعد أن يبت المجلس في مسألة تحديد الخاصية الضريبية التي يجب أن تعكس في قيمة الإستخدام. وقرر المجلس أنه لا يجب أن يحل محل هذه المسألة الأخيرة كجزء من مشروع لإنماج الأعمال - إذ يجب إتخاذ القرارات حول معاملة الضريبة في حسابات قيمة الإستخدام فقط كجزء من مشروعه حول للقياس. لذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب تعديل متطلب استخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة عند قياس قيمة الإستخدام كجزء من التنقيح الحالي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج ٩٤ غير أن المجلس لاحظ، فيما يخص المفاهيم، أن خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة بمعدل خصم بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب أن يتأني عنهما نفس النتيجة، طالما كان معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية. إن معدل الخصم قبل الضريبة هو عموماً ليس معدل الخصم بعد الضريبة المجموع من خلال معدل موحد للضريبة.

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة (الفقرات ٥٨ - ٦٤)

إستنتاج ٩٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الاعتراف بخسارة لانخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من مبلغه المسجل. وقد أخذ المجلس في الاعتبار مختلف المقاييس للاعتراف بخسارة الانخفاض في البيانات المالية:

- (أ) الاعتراف إذا اعتبرت خسارة الانخفاض دائمة ("مقياس دائم")؛
- (ب) الاعتراف إذا اعتبر أن من المحتمل أن الأصل تخفضت قيمته، أي إذا كان من المحتمل أن المنشأة لن تسترد المبلغ المسجل للأصل ("مقياس الاحتمال")؛ و
- (ج) الاعتراف الفوري عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل ("المقياس الاقتصادي").

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس "الدائم"

إستنتاج ٩٦ يدعم مؤيدوا المقياس "الدائم" رأيهم بما يلي:

- (أ) يتجنب هذا المقياس الاعتراف بالانخفاضات المؤقتة في المبلغ المسجل لأصل.
 - (ب) يشير الاعتراف بخسارة الانخفاض الى العمليات المستقبلية؛ وهي مخالفة لنظام التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية. كذلك، سيعكس الاستهلاك (الاطفاء) هذه الخسائر المستقبلية على مدى العمر النافع المتبقي المتوقع للأصل.
- دعم هذا الرأي فقط عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "انخفاض قيمة الأصول".

إستنتاج ٩٧ قرر المجلس رفض المقياس "الدائم" بسبب ما يلي:

- (أ) من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض دائمة. وهناك مخاطرة بأنه، عند استعمال هذا المقياس قد يتأخر الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة.
- (ب) هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي أن الأصل هو مورد يولد منافع اقتصادية مستقبلية. ولا يمكن لمحاسبة الاستحقاق على أساس التكلفة أن تعكس الأحداث دون الإشارة الى التوقعات المستقبلية. وإذا وقعت الأحداث التي أدت الى انخفاض في المبلغ القابل للاسترداد بالفعل فلاه يجب تخفيض المبلغ المسجل تبعاً لذلك.

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على مقياس "الاحتمال"

إستنتاج ٩٨ يقول البعض أنه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض فقط إذا اعتبر أنه من المحتمل أن المبلغ المسجل لأصل لا يمكن استرجاعه بكامله. ومؤيدوا مقياس "الاحتمال" مقسمون بين:

- (أ) أولئك الذين يؤيدون استخدام حافز للاعتراف بناء على مبلغ للتدفقات النقدية المستقبلية (غير مضمومة ويبنون تخصيص لتكاليف الفائدة) كأسلوب عملي لتنفيذ مقياس "الاحتمال"؛ و
- (ب) أولئك الذين يؤيدون إظهار المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) للبند الطارئة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية*.

* تم استبدال المتطلبات المتعلقة بالبنود الطارئة في نسخة عام ١٩٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في العام ١٩٩٨ بالمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "مخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة".

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصصة (بدون تكاليف الفائدة)

٩٩ يستنتج بعض واضعي المعايير الوطنية مقياس "الاحتمال" كأساس للاعتراف بخسارة انخفاض، ويتطلبون أسلوباً عملياً لتطبيق ذلك المقياس وجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض فقط إذا كان مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية من أصل (غير مخصص وبدون تخصيص تكاليف الفائدة) أقل من المبلغ المسجل للأصل، وخسارة انخفاض القيمة عندما يتم الاعتراف بها نقلاً على أنها الفرق بين المبلغ المسجل للأصل ومبلغه القابل للاسترداد مقاس بمقدار القيمة العادلة (بناءً على الأسعار المدرجة في السوق، أو إذا لم توجد أسعار مدرجة في السوق بناءً على الأسعار المقدرة لأصول مشابهة ونتائج أساليب التقييم مثل مبلغ التدفقات النقدية للمخصصة إلى قيمتها الحالية ونماذج تسعير الخيارات وتسعير المنظومة ونماذج فرق الخيارات المعدلة والتحليل الرنيمسي).

١٠٠ إن أحد خصائص هذا الأسلوب هو أن أساس الاعتراف بخسارة الانخفاض وقياسها مختلفة. فعلى سبيل المثال، حتى ولو كانت القيمة العادلة لأصل أقل من مبلغه المسجل، فإنه لا يتم الاعتراف بخسارة انخفاض إذا كان مبلغ التدفقات النقدية غير المخصصة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) أكبر من المبلغ المسجل للأصل. وقد يحدث هذا، وبشكل خاص إذا كان للأصل عمر نافع طويل.

١٠١ يقول أولئك الذين يؤيدون استخدام مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصصة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) كحافز للاعتراف ما يلي:

- (أ) إن استخدام حافز للاعتراف بناءً على المبالغ غير المخصصة يتفق مع إطار التكلفة التاريخية.
- (ب) يتطلب الاعتراف بخسائر الانخفاض المؤقتة وخلق إيرادات من المحتمل أنها متعاقبة وقد تضل مستخدمى البيانات المالية.
- (ج) من الصعب إثبات صحة صافي سعر البيع^١ والقيمة المستعملة ومن الصعب تقدير سعر للتصرف في الأصل أو سعر خصم مناسب.

(د) إنه مستوى أعلى للاعتراف بخسائر الانخفاض، ويجب أن يكون من السهل نسبياً التوصل إلى أن مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصصة سيسوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل بدون تحمل تكلفة تخصيص تكاليف نقدية متوقعة لفترات مستقبلية محددة.

يدعم هذا الرأي أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "انخفاض قيمة الأصول".

١٠٢ أخذ المجلس الحجج المبينة أعلاه في الاعتبار، إلا أن رفض هذا الأسلوب بسبب ما يلي:

- (أ) عندما تُحدد منشأة متعلقة أن أصلاً قد تنخفض قيمته فإنها تتخذ قراراً بالاستثمار. وعلى ذلك، من المناسب لأخذ القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته. وهذا صحيح بشكل خاص إذا كان للأصل عمر طويل نافع.

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل كل سنة ولكن فقط إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته مادياً، والأصل الذي يتم استهلاكه (إطفائه) بأسلوب مناسب من غير المحتمل أن تنخفض قيمته

^١ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والمبيعات المتوقعة"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم استبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة العادلة ناقص تكلفة البيع".

ماليا إلا إذا تسببت أحداث أو تغيرات في الظروف في حدوث انخفاض مفاجيء في تقدير المبلغ القابل للاسترداد.

(ج) تم ائحال عوامل الاحتمال في تحديد القيمة المستعملة، وتوقع التكتفات التقنية المستقبلية وطلب وجوب ان يكون المبلغ القابل للاسترداد مساو لصادقي البيع او القيمة المستعملة أيها أعلى.

(د) إذا حدث تغير سلبى في الافتراضات المستعملة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد فانه سيكون من الأفضل بالنسبة للمستخدمين إذا تم اعلامهم بهذا للتغير في الافتراضات في الوقت المناسب.

مقياس الاحتمال بناء على معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

إستنتاج ١٠٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٠ وجوب الاعتراف "بمبلغ خسارة الانخفاض على انها مصروف ومطلوب في الحالات التالية:

- (أ) إذا كان من المحتمل ان الأحداث المستقبلية ستؤكد انه، بعد الأخذ في الاعتبار أي استرداد محتمل تم انخفاض قيمة أصل أو تحمل الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية؛ و
- (ب) إذا أمكن إجراء تقدير معقول لمبلغ للخسارة الناجمة.

إستنتاج ١٠٤ رفض المجلس الرأي القائل بوجوب الاعتراف في خسارة الانخفاض بناء على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٠ بسبب ما يلي:

(أ) المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ ليست مفصلة بشكل كاف، وتجعل من الصعب تطبيق مقياس "الاحتمال".

(ب) هذه المتطلبات ستدخل احتمالا آخر غير ضروري. وفي الحقيقة كما ذكر أعلاه فقد تم ائحال عوامل الاحتمال في تغيرات القيمة المستعملة وفي طلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مساو لصادقي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيها أعلى.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بناء على المقياس "اقتصادي"

إستنتاج ١٠٥ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على "مقياس اقتصادي" للاعتراف بخسارة الانخفاض أي يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد استخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢- "إندماج الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الملكيات والمصانع والمعدات".

إستنتاج ١٠٦ يعتبر المجلس أن المقياس "الاقتصادي" هو أفضل مقياس لاعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التكتفات التقنية المستقبلية التي تولدها المنشأة ككل. وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته، فإن العوامل مثل احتمالية أو دوام خسارة الانخفاض يتم تصنيفها في المقياس.

إستنتاج ١٠٧ أيد معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ "لخاض قيمة الأصول" رأي المجلس بوجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على "المقياس الاقتصادي".

الأصول المعاد تقييمها: الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل مقابل الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

إستنتاج ١٠٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الاعتراف بأصل اعيد تقييمه على أنه مصروف في بيان الدخل في الحال، فيما عدا أنه يجب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية الى المدى الذي تعكس فيه اعادة تقييم سابقه لنفس الأصل.

إستنتاج ١٠٩ يقول البعض ان عند وجود انخفاض واضح في طاقة الخدمة (مثال ذلك تلف مادي) لأصل اعيد تقييمه، فانه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في بيان الدخل.

إستنتاج ١١٠ يقول البعض الآخر ان يجب دائما الاعتراف بخسارة الانخفاض على انها مصروف في بيان الدخل، ومنطق هذه الحجة هو ان خسارة الانخفاض تنشأ فقط حيث يوجد انخفاض في للتكفات النقدية المستقبلية للمقتره التي تشكل جزءا من الأنشطة التشغيلية للعمل. وفي الحقيقة وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، سواء اعيد تقييم الأصل أم لا يتم دائما الاعتراف بمبلغ الاستهلاك في بيان الدخل. ويتساءل مؤيدوا هذا الرأي لماذا يجب ان تكون معاملة خسارة الانخفاض مختلفة عما هي بالنسبة للاستهلاك .

إستنتاج ١١١ يعتقد المجلس أنه من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض هي اعادة تقييم نحو الأقل أو انخفاض في طاقة الخدمة. وعلى ذلك، قرر المجلس الإبقاء على المعاملة المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعاملة خسارة الانخفاض لأصل اعيد تقييمه على أنها انخفاض في اعادة التقييم (وبالمثل، عكس خسارة الانخفاض على أنها زيادة لاحقة في اعادة التقييم).

إستنتاج ١١٢ بالنسبة لأصل اعيد تقييمه يعتبر التمييز بين "خسارة انخفاض" ("عكس خسارة لانخفاض") و "انخفاض آخر في اعادة التقييم" (زيادة في اعادة التقييم) هام لاغراض الإفصاح، وإذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض مادية للمنشأة ككل أو عكسها فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يتطلب مزيدا من المعلومات حول كيفية قياس هذه الخسارة في الانخفاض أكثر مما هي مطلوبة للاعتراف باعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

وحدات توليد النقد (الفقرات ٦٦-٧٣)

إستنتاج ١١٣ يؤيد البعض مبدأ تحديد المبلغ للقابل للاسترداد على أساس الأصل الفردي فقط، وقد عبر عن هذا الرأي بعض المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥، وهم يدعمون رأيهم بما يلي:

- (أ) سيكون من الصعب تحديد وحدات توليد النقد عند مستوى عدا عن العمل ككل، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف أبدا بخصائر الانخفاض للأصول الفردية؛ و
- (ب) يجب أن يكون ممكنا الاعتراف بخسارة الانخفاض، بغض النظر عما إذا كان الأصل يولد تكلفات نقدية دلالة مستقلة عن للتكفات النقدية للأصول الأخرى أو مجموعات الأصول التي أصبح استعمالها ضئيلا جدا أو قديمة، الا لأنها لا زالت مستعملة

إستنتاج ١١٤ يعترف المجلس بأن تحديد الحد الأدنى للتكفات النقدية الدلخلة المستقلة لمجموعة من الأصول يعتمد على الحكم الشخصي. على أن للمجلس يعتقد ان مفهوم وحدات توليد النقد هو أمر واقعي: الأصول تعمل معا لتوليد تكلفات نقدية.

إستنتاج ١١٥ استجابة لطلب من المحققين على مسودة العرض أي ٥٥، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات وأمثلة إضافية لتحديد وحدات توليد النقد ولتحديد المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد، ويؤكد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه يجب تحديد وحدات توليد النقد لأقل مستوى ممكن لمجموعة الأصول.

تسعير النقل الداخلي (الفقرة ٧٠)

إستنتاج ١١٦ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه في حالة وجود سوق نشط للإنتاج الممتلي من الأصل أو مجموعة من الأصول:

- (أ) يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى إذا كان بعض أو كامل الإنتاج يتم استخدامه داخلياً؛ و
- (ب) يجب استخدام أفضل تقدير من قبل الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير:
 - (١) للتكاليف النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة استخدام وحدة توليد النقد هذه؛ و
 - (٢) للتكاليف النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة استخدام وحدات توليد النقد الأخرى في المنشأة.

إستنتاج ١١٧ تم نقل المتطلب للوارد في البند (أ) أعلاه إلى المعيار المنقح. غير أن بعض المجولين على مسودة العرض طلب إرشادات إضافية لتوضيح دور تسعير النقل الداخلي مقابل الأسعار في معاملة على أساس تجاري عند وضع تكيؤات للتدفق النقدي. وقرر المجلس أن يتناول هذا الموضوع من خلال تعديل المتطلب للوارد في البند (ب) أعلاه ليتعامل بشكل أوسع مع وحدات توليد النقد التي تتأثر تكلفتها النقدية بتسعير النقل الداخلي، بدلاً من وحدات توليد النقد التي يمكن بيع إنتاجها المستهلك داخلياً في سوق نشط.

إستنتاج ١١٨ لذلك، يوضح المعيار أنه إذا تكررت التكاليف النقدية الواردة التي يولدها أي أصل أو وحدة توليد نقد بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير من قبل الإدارة للأسعار المستقبلية يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقدير:

- (أ) التكاليف النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و
- (ب) التكاليف النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد المتأثرة بتسعير النقل الداخلي.

إختبار إنخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

إستنتاج ١١٩ استنتج المجلس، كجزء من المرحلة الأولى من مشروع لإدماج الأعمال الخاص به، ما يلي:

- (أ) يجب أن يعتبر الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل العوامل ذات العلاقة (مثل القانونية والتنظيمية والمالية والتنافسية والإقتصادية)، حد منطوق للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تكاليف نقدية واردة للمنشأة؛ و

(ب) لا يجب إطفاء البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد، لكن يجب اختبار انخفاض قيمته بشكل منتظم.

ويتضمن أساس الإستهلاكات الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة* ملخصاً بمنقشات المجلس حول كل من هذه المواضيع.

إستنتاج ١٢٠ وبعد التوصل إلى هذه الإستهلاكات، درس المجلس الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. واستنتج المجلس أنه:

(أ) يجب اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنوياً، أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته؛ و

(ب) يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول، ويجب محاسبة خسائر انخفاض القيمة (و القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة) فيما يتعلق بهذه الأصول، وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول الأخرى عدا الشهرة.

وتلخص الفقرتان "إستنتاج ١٢١- إستنتاج ١٢٦" مناقشات المجلس في التوصل إلى استنتاجه حول توقيت وتكرار اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وتلخص الفقرتان "إستنتاج ١٢٩" و "إستنتاج ١٣٠" مناقشات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته حول قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

تكرار وتوقيت اختبار انخفاض القيمة (الفقرتان ٩ و ١٠ (أ))

إستنتاج ١٢١ لاحظ المجلس، خلال وضع مسودة العرض، أن مطلب إعادة قياس الأصول عند انخفاض قيمتها هو مفهوم تقييم أكثر منه تخصيص للتكلفة. ويركز هذا المفهوم، الذي اصطلح عليه البعض بـ "مفهوم التكلفة القابلة للإسترداد"، على المنافع التي سيتم اشتقاقها من الأصل في المستقبل، وليس على عملية تخصيص التكلفة أو المبلغ المسجل الآخر للأصل لفترات محاسبية محددة. لذلك، فإن الهدف من اختبار انخفاض القيمة هو تقييم ما إذا كان سيتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل من خلال استخدامه أو بيعه. وبالرغم من ذلك، فإن تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل ذو عمر إنتاجي محدد على أساس منتظم خلال ذلك العمر يوفر بعض التأكيد مقابل تجاوز المبلغ المسجل للأصل مبلغه القابل للإسترداد. وأفكر المجلس أن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات انخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

إستنتاج ١٢٢ ووفقاً لذلك، اقترحت مسودة العرض وجوب اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة لإبلاغ سنوي. إلا أن المجلس استنتج أن اختبار انخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي لا يشكل بديلاً عن إدراك الإدارة للأحداث التي تقع أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير إلى انخفاض قيمة محتمل. لذلك، اقترحت مسودة العرض أيضاً أنه يجب أن يطلب من المنشأة اختبار انخفاض قيمة هذه الأصول متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل، لا أن تنتظر حتى الإختبار السنوي المقبل.

بإستنتاج ١٢٣ أيد المجاوبون على مسودة العرض بشكل عام اقتراح لاختبار انخفاض قيمة البود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل. ولأنك الذين أبدوا عدم موافقتهم ناقشوا بأن ضرورة إجراء اختبار لانخفاض القيمة سنويا إنما يفرض عبئا زائدا، ولوصوا بضرورة إجراء اختبار لانخفاض القيمة فقط متى كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد. وبعد دراسة هذه للملاحظات فإن المجلس:

(أ) أكد مرة أخرى على رايه بأن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعت انخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القليل للإسترداد.

(ب) استتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يجب أن يقتضي اختبار انخفاض قيمة البود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل.

بإستنتاج ١٢٤ وعلى كل حال، وكما هو مشار إليه في الفقرة 'بإستنتاج ١٢٢'، اقترحت مسودة العرض وجوب أداء اختبارات لانخفاض قيمة البود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة سنوية. واعترض العديد من المجاوبين على ضرورة أن يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توقيت اختبارات انخفاض القيمة السنوية. حيث ناقشوا:

(أ) أنه من غير المنسجم مع الإقتراح (حاليا المتطلب) إمكانية أداء اختبار انخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية. وليس هناك مبرر لعدم توفير المرونة في تحديد وقت اختبار انخفاض القيمة السنوي للبود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

(ب) إذا ارتبط اختبار لانخفاض قيمة البود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة باختبار انخفاض قيمة الشهرة (أي إذا تم تقييم انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة، بدلا من أن تكون بشكل منفرد أو كجزء من وحدة توليد نقد أصغر)، يمكن أن ينتج عن متطلب قياس مبلغه القليل للإسترداد في نهاية الفترة السنوية اختبار انخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها (والشهرة) مرتين على الأقل في كل فترة سنوية، وهذا عبء كبير. على مسيل المثال، لنفترض أن وحدة توليد النقد تشتمل على الشهرة وبند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد، ويتم تقييم انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة. ولنفترض أيضا أن المنشأة تعد التقارير بشكل ربع سنوي، حيث تنتهي السنة في كانون الأول، وتقرر اختبار انخفاض قيمة الشهرة في نهاية الربع الثالث ليتزامن مع إتمام عملية للتخطيط الإستراتيجي السنوي/إعداد الموازنة. إن الإقتراح بوجوب أداء اختبار انخفاض القيمة السنوي للبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في نهاية كل فترة سنوية يعني أنه يجب على المنشأة:

(١) حساب المبلغ القليل للإسترداد لوحدة توليد النقد في نهاية كل شهر ليول، ومقارنته مع مبلغه المسجل، وإذا تجاوز المبلغ المسجل المبلغ القليل للإسترداد، الإعراف بخسائر انخفاض للقيمة للوحدة من خلال تخفيض المبلغ المسجل للشهرة وتخصيص أي خسائر لانخفاض قيمة متبقية للأصول الأخرى في الوحدة، بما في ذلك البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٢) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في كل شهر كاتون الأول لاختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٣) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في وقت آخر خلال الفترة السنوية إذا كان هناك مؤشر على احتمالية انخفاض قيمة وحدة توليد النقد أو الشهرة أو البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

١٢٥ إستنتاج أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى فضلية الطلب من المنشآت أداء حسابات المبلغ القابل للاسترداد لكل من الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية الفترة السنوية. وعلى كل حال، أقر المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٢٤ (ب)"، أن اختبارات انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يمكن أن ترتبط في بعض الأحيان باختبارات انخفاض قيمة الشهرة، وأن العديد من المنشآت قد تجد أنه من الصعب أداء جميع هذه الاختبارات في نهاية الفترة السنوية.

١٢٦ إستنتاج لذلك، واتصافاً مع اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنوياً، سمح المعيار بأن يتم أداء اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أدائه في نفس الوقت من كل سنة.

ترحيل حساب المبلغ القابل للاسترداد (الفقرة ٢٤)

١٢٧ إستنتاج يسمح المعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للاسترداد الخاص بالبنود غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لاستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٢٤ من المعيار.

١٢٨ إستنتاج إن قرار المجلس بوجوب اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة سنوياً يطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت الإستنتاج بأن المبلغ القابل للاسترداد لمثل هذا الأصل أكبر من مبلغه المسجل دون القيام فعلياً بإعادة حساب المبلغ القابل للاسترداد. غير أن المجلس استنتج أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز تحديد آخر مبلغ قابل للاسترداد المبلغ المسجل بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك الوقت يشير إلى احتمالية حدوث خسائر لانخفاض القيمة. واستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للاسترداد الخاص بالبنود غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لإستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية سيقل بشكل كبير من تكاليف تطبيق اختبار انخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

قياس المبلغ القابل للاسترداد ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة

١٢٩ إستنتاج لا يرى المجلس سبباً مقنعاً يوجب اختلاف أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للاسترداد ومعاملة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لمجموعة واحدة من الأصول القابلة للتحديد عن تلك المطبقة على الأصول القابلة للتحديد الأخرى. ويمكن أن يؤدي تبني طرق مختلفة إلى تقليل فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول القابلة للتحديد المنشأة، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية، اللذان تعتمدان على فكرة محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة، سينخفض. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب قياس المبالغ القابلة للاسترداد للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، ويجب محاسبة خسائر انخفاض القيمة

والتقود العكسية لخسائر انخفاض القيمة فيما يتعلق بتلك الأصول، بشكل ينسجم مع الأصول للقبالة للتحديد الأخرى التي يغطيها المعيار.

إستنتاج ١٣٠ عبر المجلس عن قلقه بشأن أسس القياس المتبع في للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تحديد المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، أيهما أعلى) ومعاملته لخسائر انخفاض القيمة والتقود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لأصول عدا الشهرة، إلا أن نية المجلس من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم تكن إعادة دراسة المنهج العام في اختبار انخفاض القيمة. وبناءً على ذلك، قرر المجلس وجوب معالجة المخاوف بشأن ذلك المنهج العام كجزء من إعادة الفحص المستقبلي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمجمله، بدلا من أن يكون جزء من مشروعه للمتعاقب بإلزامج الأعمال.

اختبار انخفاض قيمة الشهرة (الفقرات ٨٠-٩٩)

إستنتاج ١٣١ استنتج المجلس أنه إذا تم وضع اختبار عملي ودقيق لانخفاض القيمة، فإنه سيتم توفير الكثير من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلا من ذلك اختبار انخفاض قيمتها متواليا أو بشكل متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى إمكانية انخفاض قيمة الشهرة. ويتضمن أسس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنماج الأعمال" ملخصا بمنالقات المجلس في للتوصل إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ١٣٢ تبين الفقرات "إستنتاج ١٣٣- إستنتاج ١٧٧" مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض قيمة الشهرة:

- (أ) تناقض الفقرات "إستنتاج ١٣٧- إستنتاج ١٥٩" المتطلبات المتعلقة بتخصيص لشهرة لوحداث توليد للقد والمعمتوى الذي يتم عده اختبار انخفاض القيمة للشهرة.
- (ب) تناقض الفقرات "إستنتاج ١٦٠- إستنتاج ١٧٠" المتطلبات المتعلقة بالاعتراف بخسائر لانخفاض قيمة الشهرة وقياسها، بما في ذلك تكرار اختبار انخفاض القيمة.
- (ج) تناقض الفقرات "إستنتاج ١٧١- إستنتاج ١٧٧" المتطلبات المتعلقة بتوقيت اختبار انخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج ١٣٣ درس المجلس، كخطوة أولى في مناقشته، الهدف من اختبار انخفاض قيمة الشهرة وقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يجب تبنيه في مثل هذا الإختبار. ولاحظ المجلس أن المعيار الأخيرة في أمريكا الشمالية تستخدم القيمة للعائلة كأسس لاختبار انخفاض قيمة الشهرة، في حين تستند للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المملكة المتحدة إلى منهج يتم بموجبه قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، أيهما أعلى.

إستنتاج ١٣٤ لاحظ المجلس أيضا أن الشهرة المشتركة في إنماج الأعمال تمثل دفعة تسددها المنشأة المشترية ترقما لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تكلفات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي لا يمكن قياسها مباشرة. وبدلا من ذلك، يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي، كونها الزيادة في تكلفة إنماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة للعائلة للأصول للقبالة للتحديد

للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة. وعلاوة على ذلك، لا يمكن تحديد الشهرة المشتراة في إندماج الأصول والشهرة المولدة بعد إندماج الأصول ذلك بشكل منفصل، لأنهما تساهمان بشكل مشترك في نفس التكتفلات النقدية.

إستنتاج ١٣٥ استنتج المجلس أنه ولكونه من غير المحتمل قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأصول بشكل منفصل واستخدام ذلك القياس كعامل في اختبار انخفاض قيمة للشهرة المشتراة، فإن المبلغ المسجل للشهرة سيكون دائما محميا من انخفاض القيمة من خلال تلك الشهرة المولدة داخليا. لذلك، اعتبر المجلس أن الهدف من اختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون فيفضل الأحوال ضمان قابلية إسترداد المبلغ المسجل للشهرة من التكتفلات النقدية المتوقع أن يتم توليدها من قبل الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخليا بعد إندماج الأصول.

إستنتاج ١٣٦ لاحظ المجلس أنه بسبب قياس الشهرة على أنها مبلغ متبقي، فإن نقطة البداية في أي اختبار انخفاض قيمة للشهرة يجب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للعناية أو الوحدة التي ترتبط بها الشهرة، بغض النظر عن أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد. وقرر المجلس أنه إلى حين دراسة وحل المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بهدف (أهداف) للقياس الملائمة في المحاسبة، فإن تحديد القياس الملائم للمبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة سيكون مشكلة. لذلك، وبالرغم من أن المجلس عبر عن قلقه حول أساس القياس المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد، فقد قرر أنه لا يجب الابتعاد عن ذلك الأساس عند قياس المبلغ القابل للإسترداد للوحدة التي يشمل مبلغها المسجل الشهرة المشتراة. ولاحظ المجلس أن هذا يمكن أن يضيف ميزة السماح بإندماج اختبار انخفاض قيمة للشهرة مع اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول ووجدت توليد النقد الأخرى التي تشمل على الشهرة.

تخصيص الشهرة ل وحدات توليد النقد (الفقرات ٨٠-٨٧)

إستنتاج ١٣٧ إقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم اختبار انخفاض قيمة للشهرة كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. وقد استخدمت منهجا شاملا تم بموجبه فعليا اختبار انخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل من وحدات توليد النقد الأصغر التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومنسجم.

إستنتاج ١٣٨ اقترحت مسودة العرض، بالإسجام مع النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ما يلي:

- (أ) يجب اختبار انخفاض قيمة للشهرة كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها؛ و
- (ب) يجب تخصيص المبلغ المسجل للشهرة لكل من وحدات توليد النقد الأصغر والتي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس معقول ومنسجم.

وعلى كل حال، ففترحت مسودة العرض إرشادات إضافية توضح أنه يجب اعتبار نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنه يمكن تخصيصه لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى ترقب فيه الإدارة للعائد على استثمار الأصول التي تشتمل على الشهرة. إلا أن وحدة توليد النقد تلك لا يمكن أن تكون أكبر من قطاع ميني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة المحددة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ١٤ "تقديم التقارير حول التغطيات".

إستنتاج ١٣٩ أثناء وضع هذا الاقتراح، لاحظ المجلس أنه لكون الشهرة المشتراة لا تولد تدفقات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، فإنه يمكن اختبار انخفاض قيمتها فقط كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. غير أن المجلس كان قلقا أنه في حال عدم وجود أي إرشادات حول المعنى الدقيق لعبارة "مخصصة على أساس معقول ومنسجم"، قد يستنتج البعض أنه عندما يعزز إدماج الأعمال من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشتري، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إدماج الأعمال ذلك فقط على مستوى المنشأة نفسها. واستنتج المجلس أن الحال لا يجب أن يكون كذلك. وبدلا من ذلك، يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية بعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها التي ترتبط بها الشهرة بشكل طبيعي. لذلك، فقد كان من المهم بالنسبة للمجلس أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة بمستوى تتوفر فيه المعلومات حول عمليات المنشأة والأصول التي تكسبها لأغراض إعداد التقارير الداخلية.

إستنتاج ١٤٠ وأثناء مناقشة هذا الموضوع مرة أخرى، لاحظ المجلس أن ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية تشير إلى أن نية المجلس المتعلقة بتخصيص الشهرة قد تم فهمها بشكل خاطئ إلى حد كبير، واستنتج الحيد أنه يجب تخصيص الشهرة على مستوى أدنى بكثير من المستوى الذي قصده المجلس. على سبيل المثال، كان بعض المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية قلقين من أن الاقتراح بتخصيص الشهرة على مثل هذا المستوى المكني قد يجبر المنشآت على تخصيص الشهرة اعتباريا لوحدة توليد النقد، وبالتالي وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو إضافية لأداء الاختبار. وأكد المجلس إن نيته كانت وجوب أن يتوفر رابط بين المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية بعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. لذلك، وباستثناء المنشآت التي لا ترقب الشهرة عند مستوى القطاع أو مستوى أدنى منه، فإن الاقتراحات المرتبطة بمستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة لا يجب أن تؤدي بالمنشآت إلى تخصيص الشهرة اعتباريا لوحدة توليد النقد. كما لا يجب أن تضطر المنشآت إلى وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو إضافية.

إستنتاج ١٤١ لاحظ المجلس من مناقشته مع المشاركين في الزيارات الميدانية أن جزءا كبيرا من سوء الفهم نتج عن تعريف "وحدة توليد النقد"، عند ارتباطه مع الاقتراح الوارد في الفقرة ٧٣ من مسودة العرض بأن يتم تخصيص الشهرة لكل من "وحدات توليد النقد الأصغر" التي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل للشهرة لها على أساس معقول ومنسجم". بالإضافة إلى ذلك، فإن المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين كانوا غير واضحين حول الإشارة الواردة في الفقرة ٧٤ من مسودة العرض إلى "أدنى مستوى ترقب عنده الإدارة للعائد على الاستثمارات في الأصول التي تشتمل على الشهرة"، حيث كان السؤال الأكثر ترددا هو "أي مستوى من الإدارة؟" (مثل مجلس الإدارة، أو كبير المسؤولين التنفيذيين، أو إدارة القطاع).

إستنتاج ١٤٢ لاحظ المجلس أنه ما أن تم توضيح نيته حول هذا الموضوع للمشاركين في الزيارات الميدانية، أبدى جميعهم دعماً للمستوى الذي يعتقد المجلس أنه يجب عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة، باستثناء شركة واحدة تعتقد أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة على مستوى المنشأة.

إستنتاج ١٤٣ ولاحظ المجلس أيضاً الملاحظات المقدمة من عدد من المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية أنه بالنسبة لبعض المؤسسات، وخصوصاً تلك التي يتم إدارتها على أساس مصفوفة، فإن الاقتراح بأن لا تكون وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة يمكن أن ينتج عنه مخرجات غير منسجمة مع نية المجلس، أي يجب أن يكون هناك ربط بين المستوى الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. ويوضح المثال التالي هذه النقطة:

يتم بشكل رئيسي تنظيم شركة تدار على أساس مصفوفة معينة على أساس جغرافي، حيث توفر مجموعات المنتج أساساً ثانوياً في التقسيم إلى قطاعات. ويتم شراء الشهرة كجزء من شراء مجموعة المنتج الموجودة في عدة مناطق جغرافية، ويتم بعد ذلك مراقبتها على أساس مستمر لأغراض إعداد التقارير الداخلية كجزء من مجموعة المنتج/ القطاع الثانوي. ومن المجدي أن يكون القطاع الثانوي، اعتماداً على تعريف كلمة "كبير"، أكبر من القطاع الرئيسي.

إستنتاج ١٤٤ لذلك، قرر المجلس:

- (أ) أن المعيار يجب أن يقتضي من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها تمثيل أدنى مستوى ضمن المنشأة يتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.
- (ب) أن يوضح في المعيار وجوب تخصيص الشهرة للمشترأة، من تاريخ الإنماج بال شراء، لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشتريّة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من الإنماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشترأة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.
- (ج) أن يستبدل اقتراح أن تكون وحدات توليد النقد أو مجموعات الوحدات التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من القطاع المبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة، بمتطلب مفاده أن لا تكون أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة، واستنتج المجلس أن هذا التعديل ضروري لضمان أن تكون المنشآت التي تدار على أساس مصفوفة معينة قادرة على اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إعداد التقارير الداخلية الذي يعكس الطريقة التي يديرون بها عملياتهم.

إستنتاج ١٤٥ أثار بعض المجاوبين على مسودة العرض المخاوف الإضافية التالية حول تخصيص الشهرة لأغراض اختبار انخفاض القيمة:

- (أ) إن وجوب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر غير ملائم حيث سينتج عنه عدة تخصيصات اعتباطية، وستحتاج المنشآت إلى وضع أنظمة لإبلاغ جديدة أو إضافية.
- (ب) لأسباب تحقيق المقاربة، يجب أن يكون مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة هو نفس المستوى المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم ١٤٢ الشهرة والأصول غير ملموسة الأخرى (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢) (أي، مستوى وحدة الإبلاغ).

(ج) يجب أن تُجمع وحدات توليد النقد التي تشكل الأعمال ذات السمات المتشابهة، كما هو مطلوب في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، وتعامل كوحدة منفردة، بالرغم من إمكانية مراقبتها بشكل مستقل لأغراض دلخلية.

إستنتاج ١٤٦ وفيما يتعلق بالبنود (أ)، أكد المجلس مرة أخرى على الإستنتاج الذي توصل إليه عند وضع مسودة العرض بأن مطلب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر ضروري لتجنب إستنتاج المنشآت خطأ أنه، عندما يميز إندماج الأعمال من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشتري، يمكن لاختبار انخفاض قيمة أي شهرة مشتركة في إندماج الأعمال فقط على مستوى المنشأة نفسها.

إستنتاج ١٤٧ وفيما يتعلق بالبنود (ب)، لاحظ المجلس أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يقتضي أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إيلاغ يشار إليه على أنه "وحدة إيلاغ". ووحدة الإيلاغ هي قطاع تشغيلي (كما تم تعريفه في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ "الإفصاحات حول قطاعات المنشأة والمعلومات ذات العلاقة") أو مستوى أدنى من القطاع التشغيلي (يشار إليه على أنه عنصر). وعنصر القطاع التشغيلي هو وحدة إيلاغ إذا كان العنصر بشكل عملا يتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة وترجع إدارة قطاع بشكل منتظم للنتائج التشغيلية لذلك العنصر. إلا أنه يجب جمع عنصرين أو أكثر للقطاع التشغيلي وإعتبارها وحدة إيلاغ منفردة إذا كانت العناصر ذات سمات الاقتصادية متشابهة. ويعتبر القطاع التشغيلي على أنه وحدة إيلاغ إذا كانت جميع عناصره متشابهة، أو إذا لم يكن أي من عناصره بمثابة وحدة إيلاغ، أو إذا كان يشتمل فقط على عنصر منفرد.

إستنتاج ١٤٨ لذلك، وبخلاف معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يفرض بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حدا على مدى تقليل الشهرة لاختبار انخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد).

إستنتاج ١٤٩ أثناء اتخاذ القرار بعدم تحقيق المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حول مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة، أشار المجلس إلى النتائج التالية من الزيارات الميدانية ونقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية:

(أ) صرح معظم المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن اقتراحات المجلس حول مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة سينتج عنه، عمليا، اختبار انخفاض قيمة الشهرة في نفس المستوى الذي تم فيه اختبارها وفقا لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أن العديد منهم صرح أنه بموجب اقتراحات المجلس سيتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أدنى من المستوى بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ورغم ذلك، فهم يعتقدون أن منهج المجلس يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر.

(ب) صرح العديد من المشاركين في مناقشات الطاولة المستديرة (أو في حالة المشاركين في شركة التدقيق، وعملاؤهم) بأنهم يديرون استثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من مستوى اختبار انخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم

يختلف أساس تحديد "قطاعات التشغيلية" بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ عن أساس تحديد القطاعات المبينة على صيغة الإيلاغ الرئيسية للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤. ويُعرف بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ القطاع التشغيلي على أنه عنصر في المنشأة (أ) يدخل في أنشطة الأصل التي يمكن أن تكسب منها إيرادات وتقتل مصاريف، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالمعاملات مع العناصر الأخرى في المنشأة، (ب) تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل مسؤول اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشأة وذلك لاتخاذ القرارات حول الموارد التي ينبغي تخصيصها للقطاع وتقييم أدائها، (ج) تتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة.

معلومات متوافرة بشأن هذه الإستمارات. وعبروا عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الإعراف بانخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات (المكتنية، لكنها "اختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "احتياطات" كافية لمعالجة خسائر انخفاض القيمة.

إستنتاج ١٥٠ وفي دراسة الإقتراح (ج) في الفقرة "إستنتاج ١٤٥"، لاحظ المجلس أن جمع الوحدات التي تكون الأعمال ذات السمات المتشابهة يمكن أن يؤدي إلى اختفاء خسارة انخفاض القيمة التي تعرف الإدارة بوجودها في وحدة توليد النقد لأن الوحدات التي تم جمعها معها تشتمل على احتياطات كافية لمعالجة خسائر انخفاض القيمة. ومن وجهة نظر المجلس، إذا كلفت المعلومات حول خسائر انخفاض قيمة الشهرة، بسبب الطريقة التي تدار بها المنشأة، متوافرة للإدارة على مستوى معين، يجب أن تتوفر تلك المعلومات أيضا لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة.

إتمام التخصيص المبني للشهرة (الفقرتان ٨٤ و ٨٥)

إستنتاج ١٥١ إذا لم يكن من الممكن إتمام تخصيص المبني للشهرة المشتراة في إدماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إدماج الأعمال، فإن مسودة العرض قد اقترحت، في حين يقتضى المعيار المنقح، وجوب إتمام التخصيص المبني للشهرة قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإدماج بالشراء. وعلى العكس من ذلك، اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أنه إذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبنيّة لإدماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ إدماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية:

(أ) محاسبة إدماج الأعمال باستخدام تلك التقييم المؤقتة؛ و

(ب) الإعراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبنيّة خلال ١٢ شهرا من تاريخ الإدماج بالشراء.

إستنتاج ١٥٢ تساءل بعض المجوبين على مسودة العرض عن سبب وجوب اختلاف فترة إتمام التخصيص المبني للشهرة عن فترة إتمام المحاسبة المبنيّة لإدماج الأعمال. ومن وجهة نظر رأي المجلس أنه يجب السماح للمنشآت المشترية بفترة أطول لإتمام تخصيص الشهرة، لأن ذلك التخصيص لا يمكن أدائه عادة إلا بعد إتمام المحاسبة المبنيّة لإدماج الأعمال. وهذا لأن تكلفة الإدماج أو القيم للعادلة في تاريخ الإدماج بالشراء للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية، أو لإلتزاماتها أو لإلتزاماتها الطارئة، وبالتالي مبلغ الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال، لا يمكن إتمامه بالشكل النهائي إلا عند إتمام المحاسبة المبنيّة لإدماج الأعمال وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

للتصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة (الفقرة ٨٦)

إستنتاج ١٥٣ اقترحت مسودة العرض أنه عندما تصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب على الشهرة المرتبطة بتلك العملية أن:

(أ) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(ب) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد.

١٥٤ استنتاج تم تبني هذا الاقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيمة النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المبيتة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

١٥٥ استنتاج استنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن المستوى المقترح لاختبار انخفاض القيمة يعني أنه لا يمكن تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، إلا اعتباراً. غير أن المجلس استنتج أيضاً أنه عندما يتم التصرف بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، فإنه من الملائم الافتراض أن بعض مبلغ الشهرة مرتبط بذلك العملية. لذلك يجب أن يُطلب تخصيص الشهرة عندما يشكل الجزء الذي يتم التصرف به من وحدة توليد النقد عملية معينة.

١٥٦ استنتاج اقترح بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه بالرغم أنه لا يمكن في معظم الظروف تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لاختبار انخفاض القيمة، إلا أنه قد يكون هناك بعض الحالات التي لا يكون فيها الوضع كذلك. على سبيل المثال، لنفترض أنه يتم دمج المنشأة المشترية مع وحدة من وحدات توليد النقد الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشترية التي لم تشمل على أي شهرة في مبلغها المسجل. لنفترض أيضاً أن المنشأة المشترية، مباشرة تقريباً بعد اندماج الأعمال، تقوم بالتصرف بعملية معينة ينتج عنها خسائر ضمن وحدة توليد النقد. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه يمكن من المعقول في مثل هذه الظروف الاستنتاج بأنه لم يتم التصرف بأي جزء من المبلغ المسجل للشهرة، وعليه لا يجب إلغاء الاعتراف بأي جزء من مبلغها للمسجل من خلال تضمينه في تحديد الربح أو الخسارة من التصرف.

إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ (الفقرة ٨٧)

١٥٧ استنتاج اقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد.

١٥٨ استنتاج استنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن إعادة التنظيم الذي يغير من تكوين وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها يؤدي إلى ظهور نفس مشكلة التخصيص التي تنشأ من التصرف بعملية معينة ضمن تلك الوحدة. لذلك، يجب استخدام نفس منهجية التخصيص في كلتا الحالتين.

١٥٩ استنتاج ونتيجة لذلك، ولتسجماً مع قرار المجلس بتعديل اقتراحه حول تخصيص الشهرة عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة، يقتضي المعيار المنقح من المنشأة التي تعيد تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها:

(أ) إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة؛ و

(ب) أداء إعادة التخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة وحدات توليد النقد)، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات للمعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

الإعتراف بخصائر انخفاض القيمة وقياسها (الفقرات ٨٨-٩٩ و ١٠٤)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

١٦٠ إستنتاج الاقتحت مسودة العرض منهاجا يتكلف من خطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى استخدام آلية فحص لتحديد الانخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، يتم وفقا لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا خفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في:

(أ) المبلغ القابل للإسترداد للخاص بوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن

(ب) صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحويل، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة التي تعترف بها المنشأة لو أنها اشترت وحدة توليد النقد في إنماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة (باستثناء أي أصل قابل للتحديد تم شراؤه في إنماج الأعمال لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإنماج بالشراء).

١٦١ إستنتاج تركزت نقاشات المجلس خلال وضع مسودة العرض أولا على كيفية فصل المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد عن المبلغ القابل للإسترداد للوحدة ككل، نظرا أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إنماج الأعمال بشكل منفصل. واستنتج المجلس أنه يمكن استخدام طريقة مشابهة للطريقة التي تستخدمها المنشأة المشتري لتخصيص تكلفة إنماج الأعمال لصافي الأصول المشتراة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة بعد الإعتراف بها مبدئيا. لذلك، قرر المجلس أنه يجب طرح بعض مقاييس صافي أصول وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها من المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة لتحديد القيمة الضمنية الحالية للشهرة. واستنتج المجلس أن قياس صافي الأصول لوحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة "إستنتاج ١٦٠ (ب)" ينتج عنه أفضل تقدير للقيمة الضمنية الحالية للشهرة، نظرا أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إنماج الأعمال بشكل منفصل.

١٦٢ إستنتاج بعد أن حدد المجلس المقياس الأكثر ملائمة للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة، قام المجلس بدراسة عدد المرات التي يجب أن يطلب فيها من المنشأة أداء اختبار انخفاض قيمة الشهرة. وبالإتسجام مع استنتاجاته حول البنود غير الملمومة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، استنتج المجلس أن عدم إبطاء الشهرة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في اختبارات انخفاض القيمة

لضمان أن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي. لكنه استنتج أيضاً أن الإختبار السنوي ليس بديلاً عن وعي الإدارة بالأحداث أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير إلى انخفاض قيمة محتمل للشهرة. لذلك، قرر المجلس أنه يجب أيضاً أن يُطلب من المنشأة اختبار انخفاض قيمة الشهرة متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل.

إستنتاج ١٦٣ بعد أن حدد المجلس مدى تكرار اختبار انخفاض القيمة، عبر عن بعض المخاوف من أن الإختبار المقترح لن يكون متدني التكلفة. وقد ارتبط هذا القلق بشكل رئيسي بمتطلب تحديد القيمة العادلة لكل أصل قابل للتحديد والإتزام والإلتزام طارئ ضمن وحدة توليد النقد الذي يتم الإعتراف به من قبل المنشأة أو قامت بشراء وحدة توليد النقد في إنجماع الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة (لتقدير القيمة الضمنية للشهرة).

إستنتاج ١٦٤ لذلك، قرر المجلس أن يقترح كخطوة أولى في اختبار انخفاض القيمة الشهرة آلية لحص شبهية بتلك الموجودة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة أولاً من خلال مقارنة القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ التي تم تخصيص الشهرة لها لأغراض اختبار انخفاض القيمة مع المبلغ المسجل لتلك الوحدة. إذا تجاوزت القيمة العادلة للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يتم اعتبار الشهرة غير منخفضة القيمة. وتحتاج المنشأة لتقدير القيمة العادلة الضمنية للشهرة (بإستخدام منهج ينسجم مع ذلك المنهج الموصوف في الفقرة "إستنتاج ١٦٠" فقط إذا كانت القيمة العادلة للوحدة أقل من مبلغها القابل للإسترداد.

مناقشات المجلس

إستنتاج ١٦٥ لم يوافق العديد من المجاوبين على الإقتراح الذي يفيد بتبني منهج الخطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وعلى وجه الخصوص، أدت الخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة المقترح وطريقة قياس أي خسائر عن انخفاض قيمة الشهرة إلى إيداء قلق كبير. وقدم المجاوبون الحجج التالية ضد المنهج المقترح:

(أ) من خلال الإعتماد على بعض الجوانب فقط من منهج الخطوتين الولود في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، تكون النتيجة هو مزيج بين القيم العادلة وقيمة الإستخدام. وبشكل أكثر تحديداً، فإن عدم قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للوحدة وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، بل قياسها بدلا من ذلك على أنها الفرق بين المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، ينتج عنه قياس للشهرة لا يكون قيمة عادلة ولا مبلغا قابلا للإسترداد. وهذا يطرح تساؤلات حول صحة مفاهيم قياس خسائر انخفاض قيمة الشهرة على أنها الفرق بين القيمة الضمنية للشهرة والمبلغ المسجل.

(ب) يبدو أنه من غير المنسجم دراسة الشهرة بشكل منفصل فيما يخص اختبار انخفاض القيمة عندما لا تدرس الأصول الأخرى ضمن الوحدة بشكل منفصل بل تُدرس كجزء من الوحدة ككل، نظراً أن الشهرة، على عكس العديد من الأصول الأخرى، لا تستطيع توليد تكافؤات نقدية وإرادة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى. وقد استندت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى فكرة أنه إذا كان من الممكن توليد سلسلة من التكتفات النقدية المستقلة فقط من خلال مجموعة

من الأصول تعمل معاً، فإنه يجب دراسة خسائر انخفاض القيمة فقط لتلك المجموعة من الأصول ككل ولا يجب دراسة الأصول المنفردة في المجموعة بشكل منفصل.

(ج) إن الاستنتاج بوجوب قياس المبلغ القابل للاسترداد للشهرة التي لا تستطيع توليد التدفقات النقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى بشكل منفصل عن قياس خسائر انخفاض القيمة يجعل من الصعب فهم كيف يمكن للمجلس في المستقبل أن يستنتج بشكل معقول أن مثل هذا المنهج في قياس خسائر انخفاض القيمة هو أيضاً غير مناسب للأصول الأخرى. وبعبارة أخرى، فإنه إذا تبني المجلس منهج الخطوتين المقترح للشهرة، يمكنه أن يلزم نفسه فعليا بمنهج الأصل المفرد/ القيمة العادلة في قياس انخفاض قيمة جميع الأصول الأخرى. ويجب إتخاذ القرار بشأن هذا الموضوع فقط كجزء من إعادة دراسة شاملة لهدف القياس الملائم لاختبار انخفاض القيمة بشكل علم.

(د) إذا تم دراسة الشهرة بشكل منفصل لاختبار انخفاض القيمة باستخدام حساب القيمة الضمنية عندما يتم دراسة الأصول الأخرى ضمن الوحدة فقط كجزء من الوحدة ككل، سيكون هناك عدم تكافؤ: حيث ستحمي الشهرة غير المعترف بها القيمة المسجلة للأصول الأخرى من انخفاض القيمة، لكن إن تحمي القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى المبلغ المسجل للشهرة من انخفاض القيمة. ويبدو هذا غير معقول نظراً لأن القيمة غير المعترف بها لتلك الأصول الأخرى لن يكون من الممكن حينئذ الإعتراف بها. بالإضافة إلى ذلك، سيكون المبلغ المسجل للوحدة أقل من مبلغها القابل للاسترداد في أي وقت تتجاوز فيه خسائر انخفاض قيمة الشهرة القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى في الوحدة.

بإستنتاج ١٦٦ بالإضافة إلى ذلك، أثار المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية والمشاركون في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية المخاوف التالية حول جدوى وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح:

(أ) يمكن أن يلزم العديد من الشركات بأن تقوم بشكل منتظم بإداء الخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة، وستحتاج بالتالي إلى تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، وإلتزام، وإلتزام طارئ ضمن الوحدة (الوحدات) التي انخفضت قيمتها التي تعترف بها المنشأة لو أنها اشترت الوحدة (الوحدات) في إدماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة. بالرغم من أن تحديد هذه القيم العادلة، بالنسبة لبعض الشركات، أن يفرض تحديثات عملية هامة (لأنه، على سبيل المثال، تتوفر بسهولة المعلومات عن القيمة العادلة لأصولهم الهامة)، سيحتاج معظمهم إلى إشراك مقيمين مستقلين، على نطاق واسع جداً وبكلفة عالية، لبعض أو جميع أصول الوحدة. وهذا هو الحال خصوصاً عند تحديد وقياس القيم العادلة للأصول غير ملموسة المودة دخلها غير المعترف بها.

(ب) من المرجح أن يكون تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، وإلتزام، وإلتزام طارئ ضمن الوحدة التي انخفضت قيمتها أمراً غير عملي بالنسبة لأصحاب المصانع في قطاعات متعددة الذين يدبرون مرافق متعددة الإنتاج والتي تخدم أكثر من وحدة توليد نقد. على سبيل المثال، نفترض أن الأساس الرئيسي عند المنشأة في تقسيم القطاعات هو أساس جغرافي (مثلاً أوروبا، وأمريكا الشمالية، وأمريكا الجنوبية، وآسيا، ولوكسموسيا، وإيطاليا) وأن أساسها الثانوي في

تقسيم القطاعات مبني على مجموعات الإنتاج (عمليات التلقيح، والأدوية التي تباع بدون وصفة، والأدوية التي تباع بوصفة والفيتامينات/ المواد الخالصة بالجملة)، ولنفترض أيضاً:

- (١) أن أدنى مستوى ضمن المنشأة يتم فيه مراقبة للشهرة لأغراض الإدارة الداخلية هو أدنى مستوى واحد من القطاع الرئيسي (مثلاً الأعمال المتطقة بتصنيع الفيتامينات في أمريكا الشمالية)، ولذلك يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة على هذا المستوى؛
- (٢) تقوم مرافق للتوزيع والمصانع في كل منطقة جغرافية بتصنيع وتوزيع جميع مجموعات الإنتاج؛ و
- (٣) من أجل تحديد المبلغ المسجل لكل وحدة توليد نقد تشمل على الشهرة، تم تخصيص المبلغ المسجل لكل مصنع ومرافق توزيع بين كل مجموعة إنتاج تقوم بخدمة.

على سبيل المثال، إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية كل من مبلغها المسجل، فإن قياس القيمة الضمنية للشهرة في تلك الوحدة قد يتطلب القيام بعملية تقييم لجميع الأصول في أمريكا الشمالية بحيث يصبح من الممكن تخصيص نسبة من القيمة العادلة لكل أصل لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية. ومن المرجح أن تكون هذه التقييمات عالية التكلفة ومن المستحيل إتباعها فعلياً ضمن فترة زمنية معقولة (تراوحت تقديرات المشاركين في الزيارات الميدانية من ستة إلى إثني عشر شهراً). إن درجة إعدام الجدوى العملية ستكون أكبر بالنسبة لتلك المنشآت التي ترافق الشهرة وبالتالي تختبرها على مستوى القطاع.

إستنتاج ١٦٧ لاحظ المجلس أثناء دراسة الملاحظات أعلاه ما يلي:

- (أ) أن جميع المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة والمشاركين في نقابات الطويلة المستديرة في أمريكا الشمالية الذين اضطروا للقيام بالخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ كانوا ملزمين بإشراك مقيمين مستقلين وبتكلفة عالية.
- (ب) إن نموذج انخفاض القيمة المقترح في مسودة العرض، رغم أنه يستند إلى منهج الخطوتين في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يختلف عن اختبار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ومن غير المرجح أن ينتج عن مقارنة للأصليب التالية:

- (١) أن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة التي يتم تخصيص الشهرة لها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو قيمة استخدام الوحدة أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى، وليس القيمة العادلة. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن مقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يستخدمونه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ يختلف عن مقياس القيمة العادلة الذي ينبغي عليهم استخدامه بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

- (٢) إن المستوى الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة الشهرة وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ سيكون عدة أعلى من المستوى الذي يتم فيه اختبارها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أنه يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على مستوى أقل مما هو بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لأحد السببين التاليين (١) لحد الذي يفرضه بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على مدى تقابل الشهرة لاختبار انخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد)، أو (٢)

المتطلب الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ الذي يقتضي جمع العناصر ذات السمات الاقتصادية المشابهة. بالرغم من ذلك، وافق هؤلاء المشاركون بالإجماع على أن منهج معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر. ولاحظ المجلس أيضاً أن العديد من المشاركين في نقاشات الطويلة المستديرة في أمريكا الشمالية قد صرحوا (أو في حالة المشاركين في شركات التدقيق، عملائهم) بأنهم يديرون استثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من وحدة الإبلاغ كما هي محددة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوافرة بشأن هذه الاستثمارات. كما عبر العديد من هؤلاء المشاركين عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الاعتراف بانخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتكينة، لكنها "اختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "لحظيات" كافية لمعالجة خسائر انخفاض القيمة.

١٦٨ استنتاج أشار المجلس أيضاً، بخلاف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، أنه اتخذ كنقطة بداية له نموذج لانخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يدمج اختبارات انخفاض القيمة لجميع الأصول ضمن وحدة توليد النقد، بما في ذلك الشهرة. وخلافاً لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، التي تستخدم آلية فحص التدفق النقدي غير المخصص لاختبار انخفاض قيمة الأصول المعمرة عدا عن الشهرة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل أو وحدة توليد النقد متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل. لذلك، فإنه إذا كان هناك في الوقت الذي يتم فيه اختبار لانخفاض قيمة وحدة "أكبر" تم تخصيص الشهرة لها مؤشر على انخفاض قيمة محتمل للأصل أو وحدة توليد نقد "أصغر" مشمولة في تلك الوحدة الأكبر، يجب على المنشأة اختبار انخفاض قيمة تلك الأصل أو الوحدة الأصغر أولاً. وثبعاً لذلك، استنتج المجلس أنه من المعقول في سياق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن نفترض احتمال أن ترتبط خسائر انخفاض القيمة للوحدة الأكبر بالشهرة في الوحدة، بعد تقييم جميع الأصول والوحدات الصغيرة الأخرى فيما يخص لانخفاض القيمة. ومثل هذا الافتراض سيكون غير معقول إذا كانت المنشأة تتبع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

١٦٩ استنتاج درس المجلس تحقيق المقاربة الكاملة مع منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أنه أبدى قلقاً، رغم دعمه للمقاربة، من أن منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لن يوفر معلومات أفضل من المنهج الذي يتم بموجبه اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أقل (وبالتالي إزالة العديد من "الاحتياطات" التي تحمي الشهرة من انخفاض القيمة) لكن مع قياس مبلغ خسارة انخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمنهج الخطوة الواحدة الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

١٧٠ استنتاج استنتج المجلس أن تعقيد وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح في مسودة العرض ستجاوز المنافع المتأتية من ذلك المنهج. لذلك، قرر المجلس الحفاظ على منهج قياس انخفاض قيمة الشهرة المشمول في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وعليه، يقتضي المعيار أن يتم الاعتراف أولاً بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد على أنها خسارة من انخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الاعتراف بأي زيادة متبقية بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بشكل تناسبي مع مبالغها المسجلة.

تحديد وقت اختبارات انخفاض القيمة (الفقرات ٩٦-٩٩)

١٧١ يستتاج من أجل تخفيض تكاليف تطبيق الاختبار، وبالإتسجام مع الإقرارات الواردة في مسودة العرض، يسمح المعيار بأداء اختبار انخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الاختبار في نفس الوقت من كل سنة. ويمكن اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات) في اندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

١٧٢ لاحظ المجلس أنه يمكن للمنشآت المشتريّة في بعض الأحيان أن تدفع زيادة للمنشأة المشترية، ما يؤدي إلى تجاوز المبلغ المعترف به مبدئياً لاندماج الأعمال والشهرة الناتجة المبلغ القابل للاسترداد الخاص بالاستثمار. واستنتج المجلس أنه تتوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات صادقة وبالتالي مفيدة حول اندماج الأعمال إذا تم الاعتراف بخصائر انخفاض القيمة تلك من قبل المنشأة المشتريّة في الفترة السنوية التي حصل فيها لاندماج الأعمال.

١٧٣ أبدى المجلس قلقاً من إمكانية أن تقوم المنشآت بتأخير الاعتراف بخصائر انخفاض القيمة تلك حتى الفترة السنوية التي تعقب اندماج الأعمال إذا تضمن المعيار فقط متطلباً لاختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها على أساس سنوي في أي وقت خلال الفترة. لذلك، قرر المجلس أن يشمل في المعيار المتطلب الإضافي الذي يقتضي أنه إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات) في اندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية تلك الفترة.

تسلسل اختبارات انخفاض القيمة (الفقرة ٩٧)

١٧٤ يقتضي المعيار أنه إذا تم اختبار انخفاض قيمة الأصول (وحدات توليد النقد) التي تشكل وحدة توليد النقد (مجموعة للوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في نفس وقت اختبار انخفاض قيمة الوحدة (مجموعة للوحدات) المشتملة على الشهرة، يجب اختبار انخفاض قيمة تلك الأصول الأخرى (الوحدات) قبل للوحدة (مجموعة للوحدات) المشتملة على الشهرة.

١٧٥ لاحظ المجلس أن الأصول أو وحدات توليد النقد التي تشكل وحدة أو مجموعة وحدات تم تخصيص الشهرة لها يمكن أن تحتاج إلى أن يتم اختبار انخفاض قيمتها في نفس وقت اختبار انخفاض قيمة الوحدة أو مجموعة الوحدات المشتملة على الشهرة إذا كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل للأصل أو للوحدة الأصغر. واستنتج المجلس أنه من أجل تقييم ما إذا كانت الوحدة أو مجموعة للوحدات تشتمل على الشهرة، وبالتالي ما إذا انخفضت قيمة الشهرة، يجب أولاً تعديل المبلغ المسجل للوحدة أو مجموعة للوحدات التي تتضمن الشهرة من خلال الاعتراف بخصائر انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول أو للوحدات الأصغر ضمن تلك الوحدة أو مجموعة الوحدات.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٩٩)

إستنتاج ١٧٦ بالتإنسجام مع اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يسمح للمعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها من فترة سابقة ليتم إستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٩٩.

إستنتاج ١٧٧ إن قرار المجلس بوجوب اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنوياً ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت أن تكون قادرة على إستنتاج أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها هو أكبر من مبلغها المسجل دون القيام فعلياً بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس استخلص، ومرة أخرى بالتإنسجام مع إستنتاجاته حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز آخر تحديد للمبلغ القابل للإسترداد المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك التحديد الأخير يشير إلى احتمالية حدوث خسائر انخفاض القيمة. واستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة للوحدات) من فترة سابقة ليتم إستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية سيقل بشكل كبير من تكاليف تطبيق اختبار انخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

تخصيص خسارة انخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد (الفقرات ١٠٤-١٠٧)

إستنتاج ١٧٨ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ متطلبات تخصيص خسارة انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد التي تختلف عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وقد اقترحت مسودة العرض ٥٥ بشكل خاص أنه يجب تخصيص خسائر انخفاض القيمة:

(أ) أولاً: للشهرة؛

(ب) ثانياً: للأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط؛

(ج) ثالثاً: للأصول التي يكون صفقي سعر البيع* لها أقل من مبلغها المسجلة؛ و

(د) من ثم للأصول الأخرى للوحدة على أساس تناسبي بناءً على المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

إستنتاج ١٧٩ وفيما يلي الأميغ الأساسية وراء وضع هذا الإقتراح:

(أ) يجب تخصيص خسائر انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد، حسب الأولوية، للأصول ذات القيم غير الموضوعية. واعتبرت الشهرة والأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنهما ضمن تلك الفئة. في حين اعتبرت الأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنها مماثلة للشهرة (كلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية تفكر في الأسماء التجارية وعلاوين النشر... الخ).

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم للبيع والعمليات المتروكة*، التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، تم إستبدال مصطلح "صفقي سعر البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمصطلح "القيمة المعلنة مطروحة منها التكاليف حتى البيع".

(ب) إذا كان صافي سعر البيع للأصل أقل من مبلغه المسجل، اعتبر هذا أساساً معقولاً لتخصيص جزء من خسائر انخفاض القيمة لذلك الأصل بدلاً من الأصول الأخرى.

إستنتاج ١٨٠ اعترض العديد من المعلقين على مسودة العرض ٥٥ على الإقترح وفق الأسس التالية:

(أ) لا تشابه جميع الأصول غير الملموسة التي ليس لها سوق نشط مع الشهرة (مثلاً، التراخيص وحقوق الامتياز). ولم يوافقوا على أن قيمة الأصول غير الملموسة تخضع دائماً للتقدير الذاتي أكثر من قيمة الأصول الملموسة (مثلاً، المصانع والمعدات المتخصصة).

(ب) يشير مفهوم وحدت توليد النقد إلى منهج شامل لأصول الوحدات وليس إلى منهج خاص بكل أصل على حدة.

وباستجابة لهذه الملاحظات، قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية سحب اقتراح مسودة العرض ٥٥ المتعلق بتخصيص خسائر انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة والأصول التي يكون صافي سعر البيع لها أقل من مبالغها المسجلة.

إستنتاج ١٨١ وافضت لجنة معايير المحاسبة الدولية لقرارها مفاده أنه يجب تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد أولاً لأي أصل انخفضت قيمته بشكل واضح. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية أنه إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل انخفضت قيمته بشكل واضح من الممكن تحديده للأصل المفرد، ليس هناك حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، لا يمكن القول بانخفاض قيمة الأصل بشكل واضح لأن خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد ترتبط بجميع أصول تلك الوحدة.

عكس خسائر انخفاض القيمة للأصول بإستثناء الشهرة (الفقرات ١١٠-١٢٣)

إستنتاج ١٨٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب عكس خسارة انخفاض القيمة للأصل بإستثناء الشهرة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل منذ الإعراف بأخر خسارة لانخفاض القيمة.

إستنتاج ١٨٣ وناقش معارضو عكس خسائر انخفاض القيمة:

(أ) أن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة هي مخالفة لنظام محاسبة التكلفة التاريخية. وعند تخفيض المبلغ المسجل، يصبح المبلغ القابل للإسترداد أساس التكلفة الجديد للأصل. وفيما لذلك، لا يختلف عكس خسارة انخفاض القيمة عن إعادة تقييم الأصل بزيادة قيمته. وبالفعل فإن المبلغ القابل للإسترداد، في العديد من الحالات، مشابه لأسس القياس المستخدم لإعادة تقييم الأصل. لذلك، يجب إما منع القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة أو الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية على أنها إعادة تقييم.

(ب) تؤدي القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة إلى تباين في الأرباح المبلغ عنها. ولا يجب أن تتأثر قياسات للدخل قصيرة الأجل الدورية بالتغيرات غير المتوقعة في قياس الأصل المعمر.

(ج) إن نتيجة القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة أن تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية بما أن مبلغ العكس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقتصر على مبلغ لا يزيد من المبلغ

المسجل للأصل فوق تكلفته التاريخية المستهلكة. ولا يحتوي المبلغ الذي يتم عكسه أو المبلغ المسجل الذي يتم تتبعه على أي معلومات.

(د) وفي العديد من الحالات، سينتج عن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة الاعتراف الضمني بالشهرة المولدة داخليا.

(هـ) إن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة تتيح المجال للتلاعب وتسهيل زيادة الدخل أثناء الممارسة.

(و) المتابعة للتأكد فيما إذا كان من الضروري عكس خسائر انخفاض القيمة هو أمر مكلف.

إستنتاج ١٨٤ فيما يلي أسباب لجنة معايير المحاسبة الدولية وراء طلب القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة:

(أ) أنها تتسجم مع الإطار ووجهة النظر التي مفادها أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي لم يتوقع سابقا أن تتدفق من الأصل قد تم إعادة تقييمها كما هو مناسب.

(ب) إن عكس خسائر انخفاض القيمة لا يعتبر إعادة تقييم وهو ينسجم مع نظام محاسبة التكلفة التاريخية طالما أن عملية العكس لا تؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل تكلفته الأصلية مطروحا منها الإطفاء/الاستهلاك، أو لم يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة. ووفقا لذلك، يجب الاعتراف بعكس خسائر انخفاض القيمة في بيان الدخل ومحاسبة أي مبلغ يزيد عن التكلفة التاريخية المستهلكة على أنه إعادة تقييم.

(ج) يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها بناءا على التقديرات. وأي تغير في قياس خسائر انخفاض القيمة يكون مشابها للتغير في التقدير. ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* أن يتم شمل للتغير في التقدير المحاسبي في تحديد صافي الخسارة أو الربح في (أ) فترة للتغيير، إذا أثر التغيير على الفترة فقط، (ب) فترة للتغير والفترة المستقبلية، إذا أثر التغيير في كليهما.

(د) توفر القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة للمستخدمين مؤشر أكثر فائدة حول إمكانية المنافع المستقبلية للأصل أو مجموعة الأصول.

(هـ) سيتم عرض نتائج العمليات بشكل أكثر صدقا في الفترة الحالية والفترة المستقبلية لأن الاستهلاك أو الإطفاء أن يعكس خسائر انخفاض القيمة السابقة التي لم تعد ذات صلة. إن منع القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة قد يؤدي إلى عمليات تلاعب مثل تسجيل خسارة كبيرة في سنة ما ينتج عنها تكلفة استهلاك/إطفاء أقل ولرباح أعلى في السنوات اللاحقة.

إستنتاج ١٨٥ أيدت غالبية المعلقين على مسودة العرض ٥٥ اقتراحات لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

إستنتاج ١٨٦ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للمنشأة بأن تعترف بعكس خسائر انخفاض القيمة فقط بسبب تعويم الخصم. وأيدت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذا المتطلب لأسباب عملية فقط. وخلافا لذلك، إذا تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وكان المبلغ القابل للإسترداد مبنيا على قيمة الإستخدام، يتم الاعتراف بعكس خسائر انخفاض القيمة في كل سنة لاحقة لتعويم الخصم. ويعود سبب هذا، في معظم الحالات، إلى إختلاف نمط استهلاك الأصل مختلفا عن نمط قيمة الإستخدام. وتعتقد لجنة

* تم استبدال معيار المحاسبة الدولي ٨ "سياسات المحاسبة، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" في عام ٢٠٠٢ بمعيار المحاسبة الدولي ٨ "سياسات المحاسبة والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

معايير المحاسبة الدولية، عندما لا يكون هناك تغير في الإفتراضات المستخدمة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد، أن المنافع المتأثرة من الإعتراف بتعويم الخصم في كل سنة بعد الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة لا تثير التكاليف المنكبة. لكن إذا تم الإعتراف بأحد القيود العكسية لأن الإفتراضات قد تغيرت، يتم تضمين أثر تعويم الخصم في مبلغ القيد العكس المعترف به.

عكس خسائر إنخفاض قيمة الشهرة (الفقرة ١٢٤)

إستنتاج ١٨٧ بالانسجام مع الاقتراح الولد في مسودة العرض، يمنع المعيار الاعتراف بالقيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة. وقد لقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسائر انخفاض قيمة للشهرة التي تم الإعتراف بها في فترة مابقة عندما تكون قد حصلت بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة استثنائية لم يكن يتوقع حدوثه، وعندما تقع أحداث خارجة لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث.

إستنتاج ١٨٨ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض على أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة. ونقش أولئك الذين لم يوافقوا أنه يجب معاملة القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة بنفس الطريقة التي تعامل بها القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الأخرى، لكنها تقتصر على الظروف التي تحدث فيها خسائر انخفاض القيمة بسبب لحدث محددة خارجة عن سيطرة المنشأة.

إستنتاج ١٨٩ لاحظ المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" يمنع الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا. لذلك، إذا سُمح بالقيود العاكسة لخسائر انخفاض قيمة الشهرة، تكون المنشأة بحاجة لوضع الحد الذي يُنسب فيه الزيادة اللاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة إلى إسترداد للشهرة المشتراة ضمن وحدة توليد النقد، بدلا من الزيادة في الشهرة المولدة داخليا ضمن الوحدة. واستنتج المجلس أن هذا نادرا ما سيحدث، ولأن الشهرة المشتراة وللشهرة المولدة داخليا تساهمان بشكل مشترك في نفس للتكتلات النقدية، فإن أي زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة المشتراة لا يمكن تمييزها عن الزيادة في الشهرة المولدة داخليا. وحتى لو تم عكس الحدث الخارجي المحدد الذي أدى إلى الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة، فإنه من شبه المستحيل تحديد أثر عملية العكس تلك على أنها زيادة مقابلة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المشتراة. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة للشهرة.

إستنتاج ١٩٠ عبر المجلس عن بعض المخاوف حول أن منع الإعتراف بالقيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة من أجل تجنب الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا يمكن أن ينظر إليه من قبل البعض على أنه غير منسجم مع إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وهذا لأنه ينتج عن إختبار إنخفاض القيمة حماية المبلغ المسجل للشهرة من إنخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخليا. ووصف للبعض هذا الأمر على أنه "رسلة غير مباشرة" للشهرة المولدة داخليا.

إستنتاج ١٩١ إلا أن المجلس لم يبد قلقه بشأن حماية للشهرة من الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخليا بقدر ما أبدى قلقه حيال الإعتراف المباشر بالشهرة المولدة داخليا التي يمكن أن تحدث لو تم السماح بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة. وكما نوقش في الفقرة "إستنتاج

١٣٥: يرى المجلس أنه من غير الممكن صياغة إختبار إنخفاض قيمة للشهرة المشتراة يلغي الاحتياطات ضد الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة التي توفرها الشهرة المولدة داخليا بعد إدماج الأعمال.

الإفصاحات حول وحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو البندود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

إستنتاج ١٩٢ اقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن مجموعة من المعلومات حول وحدات توليد النقد التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بندود غير ملموسة ذات أعمار غير محددة، وتتضمن تلك المعلومات ما يلي:

(أ) المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبندود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

(ب) الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد للخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع).

(ج) المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد للخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(د) الإقتراضات والتقديرية الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد للخاص بالوحدة وللمعلومات حول صلاسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات في الإقتراضات والتقديرية الرئيسية.

إستنتاج ١٩٣ إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ ' تقديم التقارير حول القطاعات '، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة. كما اقترحت مسودة العرض أيضاً أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد عندما:

(أ) يكون للمبلغ المسجل للشهرة أو البندود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة كبيراً فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البندود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ و

(ب) يكون الأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد للخاص بالوحدة مختلفاً عن الأساس المستخدم للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بندود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة؛ و

(ج) تكون طبيعة أو القيمة المحددة للإقتراضات الرئيسية أو معدل النمو الذي قامت الإدارة ببناءً عليه بتحديد المبلغ القابل للإسترداد للخاص بالوحدة مختلفة بشكل كبير عن تلك المستخدمة للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بندود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

إستنتاج ١٩٤ أثناء مناقشاته لاقتراح متطلبات الإفصاح هذه في مسودة العرض، لاحظ المجلس أن عدم إطفاء الشهرة والبندود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول لضمان أن لا تتجاوز مبالغها المسجلة المبالغ القابلة للإسترداد للخاص بها. وعلى كل حال، فإن طبيعة إختبارات إنخفاض القيمة تعني أن المبالغ

المسجلة لمثل هذه الأصول وللتأكيد نو العلاقة بأن تلك المبالغ المسجلة قابلة للإسترداد متلقى عادة الدعم فقط من خلال تقديرات الإدارة. لذلك، قرر المجلس فحص الطرق التي يمكن من خلالها تحسين موثوقية إختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وكخطوة أولى، قام للمجلس بدراسة إضافة إختبار تدفق نقدي لاحق في المعيار المنقح، شبيه بذلك الموجود في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية رقم ١١ "إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة".

إختبار التدفق النقدي اللاحق

١٩٥ إستنتاج يقتضي معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ أن تقوم المنشأة بأداء إختبار تدفق نقدي لاحق للتأكيد، في ذلك الوقت، على تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة استخدام الوحدة عند إختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وبموجب معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١، يجب مقارنة التدفقات النقدية الفعلية للمتحمق مع تلك التي تم التنبؤ بها لمدة خمس سنوات بعد كل إختبار إنخفاض قيمة للشهرة الذي استند فيه المبلغ القابل للإسترداد إلى قيمة الإستخدام. إذا كانت التدفقات النقدية الفعلية أقل بكثير من تلك التي تم التنبؤ بها بحيث أن استخدام للتدفقات النقدية الفعلية في حساب قيمة الإستخدام كان سيتطلب الإعراف بإنخفاض القيمة في الفترات السابقة، يجب إعادة أداء حسابات إنخفاض القيمة الأصلي باستخدام للتدفقات النقدية الفعلية، لكن دون ترجيح أي تدفقات نقدية أو لفرضيات أخرى (إستثناء تلك التي تتغير كنتيجة مباشرة لحدوث التدفقات النقدية الفعلية، على سبيل المثال، عندما يتم تأجيل تدفق نقدي ورود رئيسي لمدة سنة). من ثم يجب الإعراف بأي إنخفاض قيمة محدد في الفترة الحالية، ما لم يتم عكس إنخفاض القيمة وتلبي عملية عكس الخسائر المعايير الواردة في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ فيما يتعلق بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

١٩٦ إستنتاج أشار المجلس إلى الحجج التالية التي تدعم تضمين إختبار مماثل في المعيار المنقح:

- (أ) له يبرز من موثوقية إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال منع احتمالية تجنب المنشآت الإعراف بخسائر إنخفاض القيمة من خلال استخدام تقديرات تدفق نقدي متفائلة جدا في حسابات قيمة الإستخدام.
- (ب) أنه يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لأن سجل التدفقات النقدية الفعلية الذي يكون دائما أقل من التدفقات النقدية المقدرة يميل إلى إثارة الشكوك حول موثوقية للتقديرات الحالية.

١٩٧ إستنتاج وعلى كل حال، يتم تصميم إختبار التدفق النقدي اللاحق فقط لمنع المنشآت من تجنب إنخفاض قيمة للشهرة. ولاحظ للمجلس، نظرا للتوجهات الحالية في تكاليف إعادة الهيكلة الجزئية، أن المخاطرة الكبرى فيما يخص جودة الإبلاغ المالي يمكن أن تكون بسبب محاولة المنشآت شطب الشهرة دون مبرر كاف في محاولة "للتلاعب" بالميزانية العمومية. ولاحظ المجلس أيضا ما يلي:

- (أ) أن تركيز الإختبار على التدفقات النقدية يتجاهل العنصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. ونتيجة لذلك، فهو لا يقدم نتائج صالحة في نظام قياس القيمة الحالية. ودرس المجلس دمج تصحيح تقديرات العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام في إعادة الحساب الذي يتم أدائه بموجب الإختبار. إلا أن المجلس استنتج أن تحديد أي العناصر التي سيشملها سيكون مشكلة. وعلاوة على ذلك، فإن إضافة تصحيح تقديرات تلك العناصر الأخرى إلى الإختبار سيؤدي فعليا إلى تحويل الإختبار إلى مطلب لأداء إعادة حساب

شامل لقيمة الإستخدام لكل من فترات الإبلاغ السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة.

(ب) إن المبلغ الذي يتم الإعتراف به كخسارة إنخفاض قيمة بموجب الإختبار هو مبلغ إنخفاض القيمة الذي كان يمكن أن يتم الإعتراف به، شريطة أن يتم تجاهل التغيرات في تقديرات التكتفات النقدية المتبقية والتغيرات في الخصم ومعدلات النمو. لذلك، فهو يعتبر مبلغاً افتراضياً لا يوفر معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات - وهو ليس تقديراً للمبلغ الحالي ولا تتبوا بالتكتفات النقدية النهائية.

(ج) يمكن أن ينتج عن متطلب أداء الإختبار لكل من فترات الإبلاغ السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة أن تضطر المنشأة إلى الإحتفاظ بخمس مجموعات من حسابات الخمس سنوات لكل وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. لذلك، من المرجح أن يكون الإختبار عبئاً ثقيلاً، وخصوصاً إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من هذه الوحدات، بدون تقديم معلومات مفهومة أو مفيدة تساعد على اتخاذ القرارات.

إستنتاج ١٩٨ وبناءاً على ذلك، قرر المجلس أن لا يقترح إختبار تكافؤ نقدي لاحق في مسودة العرض. إلا أنه ظل ملتزماً بإيجاد طريقة ما لتحسين موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وقرر أن يحاول تحسين تلك للموثوقية من خلال متطلبات الإفصاح.

تضمنين متطلبات الإفصاح في المعيار المنقح

إستنتاج ١٩٩ لاحظ المجلس خلال وضع مسودة العرض أن الإطار يحدد الموثوقية كواحدة من الخصائص النوعية الرئيسية التي يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية. وحتى تكون المعلومات موثوقة، يجب أن تخلو من الأخطاء المادية والتحيز ويكون من الممكن الإعتماد عليها لكي تمثل بصدق ما تقصد تمثيله. ويحدد الإطار مدى ملائمة كخاصية نوعية رئيسية أخرى يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية. وحتى تكون المعلومات ملائمة، يجب أن تساعد المستخدمين في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو أن تؤكد أو تصحح تقييماتهم السابقة.

إستنتاج ٢٠٠ لاحظ المجلس أن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى المشمولة في البيانات المالية هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تتأصلت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. على سبيل المثال، إن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المبلغ المعترف به لمخصص معين تكون ملائمة لأنها تساعد المستخدمين في تقييم أثر حدث ماضي (أي النتائج الاقتصادية للحدث الماضي الذي ينشأ عنه إلترام تعاقدي حالي) وحدث مستقبلي (أي مبلغ التدفق الصادر المستقبلي المتوقع للمنافع الاقتصادية المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي). ووفقاً لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" من المنشأة الإفصاح، لكل صنف من المخصصات، عن معلومات حول الشكوك المحيطة بمبلغ وتوقيت التكتفات الصادرة المتوقعة من المنافع الاقتصادية، والإفراضات الرئيسية التي تخص الأحداث المستقبلية التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي وتم عكسه في مبلغ للمخصص.

إستهتاج ٢٠١ استنتج المجلس أنه لكون المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، فإنه يجب على المنشأة أن تصحح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

إستهتاج ٢٠٢ استنتج المجلس أيضاً أن مثل هذه الإفصاحات توفر معلومات أكثر فائدة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة أكثر من المعلومات التي يوفرها إختبار التنفخ للنقدي لللاحق.

إستهتاج ٢٠٣ وبحث المجلس فيما بعد كيف يمكن تحقيق بعض التوازن بين الهدف المتمثل في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لتقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبلغ المبجل للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وبين الضخامة المحتملة لمثل هذه الإفصاحات.

إستهتاج ٢٠٤ قرر المجلس أنه يمكن تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات وضخامتها المحتملة من خلال طلب ما يلي:

(أ) الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع بناءً على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة يشمل في مبلغه المسجل الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ لكن

(ب) استثناء المعلومات حول وحدة توليد نقد معينة ضمن ذلك القطاع من إجمالي المعلومات والإفصاح عنها بشكل منفصل عندما:

(١) يختلف الأساس (أي صافي سعر البيع أو قيمة الإستخدام) أو المنهجية أو الافتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس مبلغها القابل للإسترداد عن تلك المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد للوحدات الأخرى في القطاع؛ أو

(٢) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في الوحدة كبيراً فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

مناقشات المجلس

إستهتاج ٢٠٥ بعد دراسة ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية، أكد المجلس على استنتاجه السابق بأن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تكلفت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. لذلك، فإن المنشآت ملزمة بالإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ولاحظ المجلس أن معظم المشاركين في الزيارات الميدانية والعديد من المجاوبين عبروا عن دعمهم الصريح لإستهتاجه الذي يفيد بأنه طالما يؤدي عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة إلى زيادة للموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول، تكون بعض الإفصاحات الإضافية ضرورية لتوفير المعلومات للمستخدمين من أجل تقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة تلك.

إستنتاج ٢٠٦ وعلى كل حال، كان من الواضح من ردود المشاركين في الزيارات الميدانية أن الإفصاحات المقترحة لم يكن من الممكن جمعها بطريقة ذات معنى على مستوى القطاع الى الحد الذي أمل المجلس بوجوده. ونتيجة لذلك، فإن الاقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات على أناس إجمالي لكل قطاع، لكن مع إفصاحات منفصلة لوحداث توليد النقد في الظروف المحددة في لفقرة إستنتاج ١٩٢ لا يؤدي إلى تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات والضخامة المحتملة لها.

إستنتاج ٢٠٧ أبدى المجلس أيضا تعاطفا مع مخاوف المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية بأن الإفصاحات المقترحة قد تجاوزت هدفهم المقصود المتمثل في توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. حيث ناقش المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية على سبيل المثال بما يلي:

(أ) سيكون من الصعب جدا صياغة حسابات المبلغ القابل للإسترداد في إفصاحات مفيدة وموجزة لأن هذه الإفصاحات تكون عادة معقدة ولا ينتج عنها عادة تقدير يتم دفعة واحدة للمبلغ القابل للإسترداد - ويتم عادة تحديد القيمة المفردة للمبلغ القابل للإسترداد فقط عندما يكون الحد الأدنى في نطاق المبلغ القابل للإسترداد أقل من المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد. وتثير هذه الصعوبات شكوكا حول إمكانية تقديم المعلومات، وخصوصا تحليلات الحساسية، في الوقت المناسب.

(ب) إن الإفصاح عن المعلومات المقترحة، وخصوصا القيم المحددة لكل الفترض رئيسي وحسابيته، التي تستند إليه حسابات المبلغ القابل للإسترداد، قد يسبب ضرر تجاري جسيم للمنشأة. ويمكن أن يستعمل مستخدمو البيانات المالية، على سبيل المثال، الإفصاحات الكمية كأساس لرفع دعوى قضائية ضد المنشأة، أو مجلس إدارتها أو الإدارة في حل كان من المحتمل جدا أن تكون هذه الافتراضات أقل دقة. وتشجع مخاطر الدعاوى القضائية المتزايدة الإدارة على استخدام افتراضات عالية التحفظ، ينتج عنها بالتالي تخفيض غير صحيح لقيمة الأصول، أو تضطر الإدارة لإشراك خبراء مستقلين لوضع جميع الافتراضات للرؤية وأداء حسابات المبلغ القابل للإسترداد. بالإضافة إلى ذلك، عبر العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية عن مخاوفهم حيال الأثر المحتمل الذي قد يتركه الإفصاح عن مثل هذه المعلومات على قدرتهم على الدفاع عن أنفسهم في الإجراءات للقانونية المختلفة.

إستنتاج ٢٠٨ لذلك، قام المجلس بدراسة الموضوعين المتداخلين التاليين:

(أ) إذا تجاوزت الإفصاحات المقترحة للهدف المقصود منها، فما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لكي يكون لدى المستخدمين معلومات كافية لتقييم موثوقية إختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة ؟

(ب) كيف يمكن عرض هذه المعلومات بحيث يكون هناك توازن ملائم بين توفير المعلومات للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات انخفاض القيمة، والضخامة المحتملة لهذه الإفصاحات؟

إستنتاج ٢٠٩ ونتيجة للمناقشات التي عقدها المجلس، فقد قرر ما يلي:

(أ) عدم متابعة الاقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات لتقييم موثوقية إختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل

قطاع وبشكل منفصل عن وحدات توليد النقد ضمن القطاع في ظروف محددة. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فقط لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) التي يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(ب) عدم متابعة الاقتراح بأن يُطلب من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تصح المنشأة عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير مقبول ومحتصل في الافتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخالص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

(ج) عدم متابعة الاقتراح بأن يُطلب من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل الافتراض الرئيسي استندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تصح المنشأة عن وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعنية لكل الافتراض الرئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تتسمج، حيثما كان ملائماً، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الافتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يُطلب من المنشأة أيضاً أن تصح عن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(د) طلب الإفصاح أيضاً عن المعلومات حول الافتراضات الرئيسية لأي افتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات من الوحدات) التي تشمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

الأحكام الانتقالية (الفقرات ١٣٨-١٤٠)

إستنتاج ٢١٠ إذا اختارت المنشأة أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ابتداءً من أي تاريخ يسبق تاريخ النفاذ المذكورة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب عليها أيضاً أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من نفس ذلك التاريخ. وتحدد الفقرات "إستنتاج ١٨١ - إستنتاج ١٨٤" من أساس الاستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

إستنتاج ٢١١ وخلافا لذلك، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

- (أ) على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإنفاقية في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و
- (ب) على جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

إستنتاج ٢١٢ وخلال وضع المتطلبات المبينة في الفقرة "إستنتاج ٢١١"، درس المجلس ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت أن:

- (أ) أن تطبق بأثر رجعي اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح؛ و
- (ب) أن تطبق بأثر رجعي متطلب منع القيود العكسية لخصائر إنخفاض قيمة الشهرة وبالتالي إلغاء أية قيود عكسية تم الاعتراف بها قبل تاريخ إصدار المعيار المنقح.

إستنتاج ٢١٣ استنتج المجلس أن التطبيق بأثر رجعي لاختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح سيكون مشكلة للأسباب التالية:

- (أ) كان من المستحيل تطبيقه في العديد من الحالات لأن المعلومات المطلوبة قد لا تكون موجودة أو أصبح من غير الممكن للحصول عليها.
- (ب) أنه قد يتطلب تحديد التقديرات التي كان سيتم إجرائها في تاريخ سابق، وبالتالي ستشأ مشكلة حول كيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ اختبار إنخفاض القيمة.

إستنتاج ٢١٤ لاحظ للمجلس أيضا أن متطلب اختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها، سيعرض أنه بحلول نهاية الفترة الأولى التي يكون فيها المعيار نافذا، يتم اختبار إنخفاض قيمة كامل الشهرة للمعترف والمشتراة قبل تاريخ نفاذه.

إستنتاج ٢١٥ في حالة القيود العكسية لخصائر إنخفاض قيمة الشهرة، أقر المجلس أن طلب إلغاء القيود العكسية المعترف بها قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح قد يبدو أمرا ملائما، وخصوصا بالنظر الى أسباب المجلس في منع القيود العكسية لخصائر إنخفاض قيمة الشهرة (انظر الفقرات "إستنتاج ١٨٧-إستنتاج ١٩١). واستخلص للمجلس، على كل حال، أن الإطفاء السابق لتلك الشهرة، بالإضافة إلى متطلب اختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل، يضمن بأن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد في نهاية فترة الإبلاغ التي يكون فيها المعيار نافذا. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب تطبيق المعيار على أساس مستقبلي.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة

إستنتاج ٢١٦ حيث أن أحد أهداف المرحلة الأولى من مشروع عمليات اندماج الأعمال كان المعى الى تحقيق مقاربة دولية حول محاسبة الشهرة، درس المجلس ما إذا كان يجب لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يشمل على اختبار إنخفاض قيمة إنتقالي للشهرة مشابه لذلك المشمول في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ويتقضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنويا، تبين الاختبارات السنوية إذا وقع حدث ما أو تغيرت الظروف ويكون من المرجح تخفيض القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ الى أقل من مبلغها المسجل. في حين تقتضي الأحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق اختبار إنخفاض قيمة الشهرة بأثر مستقبلي. إلا أنه يجب أداء اختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق

بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله. ويتم الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها نتيجة الإختبار الإنتقالي على أنها أثر للتغير في مبادئ المحاسبة، وليس كخسارة إنخفاض قيمة. بالإضافة إلى الإختبار الإنتقالي، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ من المنشأة أن تقوم بداءة إختبار لإنخفاض قيمة للشهرة السنوي المطلوب في السنة التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله بشكل مبدئي. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يعتبر إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة على أنه إختبار سنوي للسنة الأولى ما لم تحدد المنشأة بداية سنتها المالية في تاريخ الإختبار السنوي لإنخفاض قيمة للشهرة.

استنتاج ٢١٧ استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن تحديد الشهرة التي لم تعتبر أنها منخفضة القيمة بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً قبل إصدار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على أنها منخفضة للقيمة إذا تم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة على تلك الشهرة في التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي. ويعود سبب هذا، بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً السابقة، إلى قيام المنشآت نموذجياً بإختبار إنخفاض قيمة للشهرة باستخدام تقديرات غير مخصصة للتدفقات النقدية المستقبلية. واستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً ما يلي:

(أ) أن الجزء الأكبر من أي خسائر إنخفاض قيمة لتقالية قد نتج على الأرجح من التغير في المبادئ. وتكون بتقالي معاملة تلك الخسائر على أنها ناشئة من لتغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقاً في التمثيل.

(ب) ولأنه يجب الإبلاغ عن خسائر إنخفاض القيمة الإنتقالية على أنها تغير في المبادئ المحاسبية، يجب تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من تاريخ تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي.

استنتاج ٢١٨ لاحظ المجلس أنه كان من المطلوب بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، التي تم إطفائها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة، في نهاية كل سنة مالية على الأقل. وكان من المطلوب إختبار إنخفاض قيمة للشهرة، التي تم إطفائها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، في تاريخ الموزانية العمومية إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. ويقتضي للمعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة للشهرة سنوياً أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. كما ينقل ما يلي من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أ) مؤشرات إنخفاض للقيمة، (ب) مقياس المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى)، (ج) متطلب أن يتم تخصيص خسائر إنخفاض للقيمة لوحدة توليد أو لا من أجل تخفيض المبلغ المسجل لأي شهرة مخصصة للوحدة.

استنتاج ٢١٩ لذلك، فإن الشهرة التي تم إختبار إنخفاض قيمتها وفقاً للنسخة السابقة من المعيار المنقح مباشرة قبل بداية فترة الإبلاغ التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً (لأنه قد تم إطفائها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة أو لأنه كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها) لا يمكن أن تُحدد على أنها منخفضة للقيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في بداية الفترة التي يصبح فيها نافذاً. وهذا لأن تطبيق المعيار ينتج عنه تحديد خسائر لإنخفاض للقيمة للشهرة فقط إذا كان المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص للشهرة لها يتجاوز مبلغها القابل للإسترداد، وكان يضمن إختبار إنخفاض للقيمة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن الحال لن يكون كذلك.

إستانداج ٢٢٠ استنتج المجلس أنه قد يكون هناك حالة واحدة فقط يمكن أن ينشأ فيها عن إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الشهرة. وهذه الحالة هي عندما تصبح الشهرة التي تم إطفائها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً، منخفضة القيمة في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة الذي كان يجب بشكل معقول دراسته من قبل المنشأة. واستنتج المجلس أنه من المرجح أن يكون هذا حدثاً نادراً.

إستانداج ٢٢١ لاحظ المجلس أنه يمكن رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لإنخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن لفائدة الوحيدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي سيكون، في تلك الحالات النادرة، فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذاً المفصول عن خسائر إنخفاض القيمة الناشئة بعد بداية تلك الفترة.

إستانداج ٢٢٢ استنتج المجلس أنه ونظراً للظروف النادرة التي ينشأ فيها هذا الموضوع، أن التكاليف الإضافية للإختبار تفوق للفائدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي. لذلك قرر المجلس وجوب أن لا يقتضي للمعيار المنقح إختبار إنخفاض قيمة إنتقالي للشهرة.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

إستانداج ٢٢٣ يقتضي أيضاً بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي، من بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق ذلك المعيار بشكل مبدئي، على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ التي يتم إعادة تقييمها على أنها ذات أعمار إنتاجية غير محددة. ويتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة الناشئة عن ذلك الإختبار الإنتقالي لإنخفاض القيمة على أنها أثر لتغير معين في المبادئ المحاسبية وليس على أنها خسارة لإنخفاض قيمة. أما بالنسبة للشهرة:

(أ) يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة التي يتوقف إطفائها عند التطبيق المبدئي لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ وفقاً لهذا البيان باستخدام طريقة مختلفة عن تلك التي تم تطبيقها سابقاً على تلك الأصول. لذلك، من المحتمل بالنسبة للأصل الذي لم يعتبر سابقاً أنه منخفض القيمة أن يتم تحديده على أنه كذلك بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

(ب) استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن الجزء الأكبر من أي خسائر إنخفاض قيمة إنتقالية هو ناتج على الأرجح من التغير في أساليب إختبار إنخفاض القيمة. لذلك تكون معاملة هذه الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقاً في التمثيل.

إستانداج ٢٢٤ درس المجلس ما إذا كان يجب أن يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة شبيه بذلك الموجود في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

إستانداج ٢٢٥ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" اقتضت إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفائه خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة في نهاية كل سنة مالية على الأقل وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفائه خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة في تاريخ الميزانية العمومية فقط إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ويقتضي المعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنوياً. كما يقتضي أيضاً متابعة قياس المبلغ القابل لاسترداد لمثل هذا الأصل على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى.

استنتاج ٢٢٦ بالنسبة للشهرة، استنتج المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح اختبار إنخفاض القيمة الإنشائي للبند غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأن:

(أ) الحالة الوحيدة التي يمكن أن ينشأ فيها عن اختبار إنخفاض القيمة الإنشائي الإعتراق بخسارة إنخفاض القيمة، هي عند إنخفاض قيمة بند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد تم إلغاؤه سابقاً خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً، في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة كان ينبغي دراسته بشكل معقول من قبل المنشأة.

(ب) يتم رغم ذلك الإعتراق بمثل هذه الخسائر لانخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الوارد في المعيار الذي يقتضي اختبار إنخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن الفائدة الوحيدة من تطبيق مثل هذا الاختبار هو فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذاً عن أي خسائر إنخفاض قيمة ناشئة بعد بداية تلك الفترة.

(ج) نظرا للظروف النادرة جدا التي قد ينشأ فيها هذا الموضوع، تفوق التكاليف الإضافية للاختبار الفائدة المتكسبة من تطبيق اختبار إنخفاض القيمة الإنشائي.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٤٠)

استنتاج ٢٢٧ لاحظ المجلس أن إصدار أي معيار إنما يوضح رايه بأن تطبيق المعيار سينتج عنه تقديم معلومات مفيدة أكثر للمستخدمين حول المركز المالي المنشأة أو أدائها أو تكافئاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، هناك حالة تسمح، بل وتشجع بالفضل، المنشآت على تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس أخذ بعين الاعتبار أيضا أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه يمكن أن يخفض من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفقرات) التي تسبق تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له أثر إيجابي للخيار للمنشآت.

استنتاج ٢٢٨ استنتج المجلس أن المنفعة المتكسبة من تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تكافئاتها النقدية من خلال السماح بالتطبيق المبكر لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ تفوق مساوئ الإنخفاض المحتمل لقابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. وعلى كل حال، ونظرا لأن تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو جزء من مجموعة متكاملة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (كما هما منقحان عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض

استنتاج ٢٢٩ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن مسودة العرض:

(أ) اقترحت مسودة العرض أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد قبل نهاية كل فترة سنوية من خلال مقارنة ميلغه المسجل مع ميلغه القابل للإسترداد. ويقتضي المعيار اختبار إنخفاض قيمة هذا الأصل غير الملموس بشكل سنوي من خلال مقارنة ميلغه المسجل مع ميلغه القابل للإسترداد. ويمكن القيام باختبار انخفاض للقيمة في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أدلوه في نفس الوقت من

كل سنة، ويمكن إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في لوقيت مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف مبدئياً بهذا الأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يقتضي المعيار أن يتم إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) اقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى الافتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الإعتبار التكتفات النقدية الفعلية السابقة والفترة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتكتفات النقدية بدقة. ولم يتم شمل هذا الإقتراح في المعيار. وبدلاً من ذلك، يضم المعيار إرشادات توضح أنه يجب على الإدارة:

(١) تقييم معقولة الافتراضات التي تستند إليها تقديرات تكتفاتها النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التكتفات النقدية السابقة والتكتفات النقدية الفعلية؛ و

(٢) ضمان أن تكون الافتراضات التي تستند إليها تقديرات تكتفاتها النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التكتفات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

(ج) اقترحت مسودة العرض أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتكلى من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يُستخدم داخلياً. وفي مثل هذه الظروف، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التكتفات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الوحدة. ولقترحت مسودة العرض أيضاً أنه عند تقدير التكتفات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة استخدام وحدات توليد النقد التي تُستخدم الإنتاج، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج.

ويقضي المعيار بطريقة مشابهة أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتكلى من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يُستخدم داخلياً. وعلى كل حال، يوضح المعيار أنه إذا كانت التكتفات النقدية الواردة المولدة من خلال أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (لأسعار) المستقبلي التي يمكن أن تتحقق في المعاملات على أساس تجاري في تقدير ما يلي:

(١) للتكتفات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(٢) للتكتفات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الأصول أو وحدات توليد النقد الأخرى التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

(د) اقترحت مسودة العرض وجوب أن يتم تخصيص الشهرة المشتركة في اندماج الأعمال لواحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد، بحيث تمثل كل من هذه للوحدات أصغر وحدة توليد

نقد يمكن أن يتم تخصيص حصة من المبلغ المسجل للشهرة على أساس منسجم ومنطقي.
واقترحت مسودة العرض أيضا:

- (١) أنه يجب النظر إلى نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنها يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أنسب مستوى ترقب فيه الإدارة للعائد على الإستثمار في الأصول التي تتضمن للشهرة.
- (٢) يجب أن لا تكون وحدة توليد النقد أكبر من القطاع المبنى على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

يقضي المعيار أن يتم تخصيص الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشتريّة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من تجمعات الاندماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ويقضي المعيار أيضا من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها أن: (١) تمثل أنى مستوى في المنشأة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، (٢) لا تكون أكبر من القطاع المبنى على صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤.

(هـ) اقترحت مسودة العرض أنه عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية يجب أن:

- (١) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و
- (٢) يتم قياسها على أساس التقييم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد.

تم شمل هذا الاقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. حيث يقضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية التي يتم التصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية التي يتم التصرف بها والنسبة المستبقاة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

- (و) اقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى للوحدات المتأثرة باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد. ويقضي المعيار على نحو مماثل من المنشأة التي تعدل تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها أن تقوم بإعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. وعلى كل حال، يقضي المعيار أداء إعادة للتخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تستطع

المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات التي تم إعادة تنظيمها (مجموعات الوحدات).

(ز) اقترحت مسودة العرض منهجا يتألف من خطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى استخدام آلية فحص لتحديد الانخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، ويتم وفقا لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا انخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحويل والإلتزامات الطارئة التي تعترف بها المنشأة إذا قامت بشراء وحدة توليد النقد في اندماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة. ويتقضي المعيار أن يتم الاعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص للشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد أولا على أنها خسارة لانخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الاعتراف بأي زيادة تبقى بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بطريقة تناسبية مع مبالغها المسجلة.

(ح) اقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول وحدات توليد النقد التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة. وتضمنت تلك المعلومات المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، والأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام لو صافي سعر البيع)، والمبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل، والافتراضات والتقديرية الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات في الافتراضات والتقديرية الرئيسية. إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات"، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة. كما اقترحت مسودة العرض أيضا أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد إذا تمت تلبية معيار محدد. إن المعيار:

(١) لا يقتضي الإفصاح عن معلومات لتقييم موثوقية اختبارات لانخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل لوحدات توليد النقد ضمن القطاعات عند تلبية معايير محددة. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) التي يكون فيها المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة وحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(٢) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المبلغ المسجل لها. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار من المنشأة الإفصاح عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الافتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

(٣) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل افتراض رئيسي استندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد بالخص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تصح المنشأة عن وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعنية لكل افتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تتسمج، حيثما كان ملائماً، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الافتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يطلب من المنشأة أيضاً أن تصح عن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد بالخص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(٤) يقتضي أن يتم الإفصاح عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية لأي افتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات) التي تشمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البند غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البند غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول

إستنتاج ٢٣٠ قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في حزيران ١٩٩٦ إعداد معيار محاسبي دولي حول إنخفاض قيمة الأصول. وفيما يلي الأسباب وراء وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول:

(أ) جمع متطلبات تحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والاعتراف بها وعكسها في معيار واحد لضمان الاتساق بين هذه للمتطلبات؛

(ب) لم تكن المتطلبات والإرشادات السابقة في معايير المحاسبة الدولية مفصلة بشكل كاف لضمان قيام المنشآت بتحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والاعتراف بها بطريقة

متشابهة، مثلاً كان هناك حاجة لإلغاء بدائل معينة لتقليل خسارة إنخفاض القيمة، مثل الخيار المبلوق بعدم استخدام الخصم؛ و

(ج) قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في آذار ١٩٩٦ أن تكتشف ما إذا كانت فترة إطفاء الأصول غير الملموسة والشهرة يمكن أن تتجاوز، في بعض الظروف النادرة، ٢٠ سنة إذا كانت تلك الأصول خاضعة لاختبارات لانخفاض قيمة سنوية مفصلة موثوقة.

إستنتاج ٢٣١ صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية في نيسان ١٩٩٧ على مسودة العرض ٥٥ "إنخفاض قيمة الأصول". وقد استلمت لجنة معايير المحاسبة الدولية أكثر من ٩٠ رسالة ملاحظات من أكثر من ٢٠ بلداً. كما قامت اللجنة بإداء إختبار ميداني للإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وشاركت أكثر من ٢٠ شركة من قطاعات الأعمال المختلفة ومن ١٠ بلدان مختلفة في الإختبار الميداني. وقد أعد أكثر من نصف المشاركين في الإختبار الميداني بياناتهم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية وقام النصف الآخر بإعداد التقارير باستخدام معايير أخرى. ولأكمل المشاركون في الإختبار الميداني استبياناً مفصلاً كما تمت زيارة معظمهم من قبل موظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية لمناقشة نتائج تطبيق الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥ على بعض أصولهم. وتم نشر ملخص موجز برسائل الملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني في النشرة الإخبارية للجنة معايير المحاسبة الدولية في كانون الأول ١٩٩٧.

إستنتاج ٢٣٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في تشرين الأول ١٩٩٧ بالتعاون مع مجالس معايير المحاسبة في أستراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة بنشر ورقة مناقشة بعنوان "المراجعة الدولية لمعايير المحاسبة التي تحدد إختبار المبلغ القابل للاسترداد بالنسبة للأصول المعمرة" (كان جيم بول، من موظفي المؤسسة الأسترالية لبحوث المحاسبة، هو المؤلف الرئيسي). ونتاجت ورقة المناقشة هذه عن نقاشات "مجموعة العمل" التي تتألف من بعض أعضاء المجالس وموظفين رئيسيين من الهيئات الواضحة للمعايير المدرجة أعلاه ولجنة معايير المحاسبة الدولية. إن الورقة:

- (أ) أشارت إلى الميزات الرئيسية لمعايير المحاسبة القائمة أو المقترحة لأعضاء مجموعة العمل التي تقتضي إختبار إنخفاض القيمة، وقارنت هذه المعايير؛ و
- (ب) اقترحت آراء مجموعة العمل حول القضايا الرئيسية.

إستنتاج ٢٣٣ وفي نيسان ١٩٩٨، وبعد دراسة للملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني، صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".

الآراء المعارضة

الآراء المعارضة لكل من أثنوني.تي. كوب، وجيمس. جيه. ليسنرنج، وجيوفري وايتجتون

رأى ١ اعترض السادة كوب و ليسنرنج والبروفسور وايتجتون على موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

رأى ٢ اعترض السادة كوب و ليسنرنج والبروفسور وايتجتون لعدم موافقتهم على إختبار إنخفاض القيمة الذي يقتضيه المعيار بالنسبة للشهرة.

رأى ٣ وافق كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج على منع إطفاء الشهرة الوارد ذكره في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "ندماج الأعمال". وقد أظهرت الأبحاث والتجارب أن إطفاء الشهرة ينتج عنه بيانات لا معنى لها، وربما تكون مضللة. وعلى كل حال، إذا لم يتم إطفاء الشهرة، فإن طبيعتها الخاصة تقتضي أن يتم محاسبتها بحذر. وينص أساس الإستهلاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرة "إستنتاج ١٣١") أنه "إذا أمكن وضع إختبار دقيق وعلمي لانخفاض القيمة بالنسبة للشهرة، سيتم توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج معين لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلا من ذلك إختبار إنخفاض قيمتها سنويا. ووفقا للسادة متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى احتمال إنخفاض قيمتها". ووفقا للسادة كوب و ليسنرنج على ذلك النص. غير أنهما يعتقدان أن إختبار إنخفاض القيمة الذي وافق عليه غالبية المجلس يفتر على الدقة لتلبية ذلك الشرط.

رأى ٤ يشترك كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج في تحفظاتهم مع بعض أعضاء المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٣٠" من أساس الإستهلاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، حول إختبار إنخفاض القيمة المبني على قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل، وبالأخص أصل ذو عمر غير محدد، على أنه القيمة عادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإستخدام، أيهما أعلى. والسادة كوب و ليسنرنج راضون في الوقت الحاضر، على كل حال، بتأجيل النظر في موضوع القياس العام، بانتظار المزيد من البحث والنقاش حول مبادئ القياس. (وقد أشاروا إلى أن استخدام القيمة العادلة يحقق مقاربة هامة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما). لكن يجب القيام بالمزيد من الجهود الحديثة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للشهرة، কিما تم قياسه، بدلا من إختبار إنخفاض القيمة المنفرد الخاص بالمجلس. لقد كانت طريقة "الخطوتين" التي اقترحتها المجلس أصلا في مسودة عرض التحديدات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عبارة عن منهج أكثر فائدة لتحديد "قيمة الضمنية" للشهرة. وكان يجب المحافظة على ذلك الإختبار.

رأى ٥ أثير كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج أن بعض الهيئات الفرعية قد أبدت اعتراضات حيال التعقيد والتكاليف المحتملة للمتطلبات المقترحة في مسودة العرض. إلا أنهما يعتقدان أن العديد من المعلقين قد أساءوا فهم المستوى الذي قصد المجلس أداء إختبار إنخفاض القيمة وفقه. وقد تم توضيح هذا الأمر خلال الإختبار الميداني لمسودة العرض. وزيادة على ذلك، تقدم أحكام الفقرة ٩٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، التي تحدد الوقت الذي لا يجب فيه أداء إختبار إنخفاض القيمة، إعطاءا وسع النطاق من ضرورة القيام بالحصائيات المتكررة. وكان قد فضل كل من السيد كوب والسيد ليسنرنج أن يتم تلبية تلك الاعتراضات من خلال تحديد وجوب أداء إختبار إنخفاض القيمة وفق للمستوى الموضح في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٢ "الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى" التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

أراء ٦ يحتقد البروفسور وايتجتون أن هناك جانبين في اختبار إنخفاض القيمة المقترح غير مرضيين بشكل خاص. الأول، الفضل في إلغاء الحماية من إنخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخليا للمنشأة الدامجة عند عملية الاندماج بالشراء. ويتم مناقشة هذا الجانب في الفقرة "أراء ٧". والثاني، الافتقار إلى اختبار تنفق نقدي لاحق. ويتم مناقشة هذا الجانب في الفترات "أراء ٨-١٠". كما أن عدم القدرة على إلغاء الحماية من إنخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخليا والتي تحدثت بعد تاريخ الاندماج بالشراء هي مشكلة أيضا. إلا أنه لا توجد طريقة عملية واضحة للتعامل مع هذه للمشكلة ضمن إطار اختبارات إنخفاض القيمة للتقليدية.

أراء ٧ عندما يتم دمج مؤسسة أعمال مشتراة مع العمليات الموجودة للمنشأة المشتريّة، فإن اختبار إنخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يأخذ بعين الإعتبار الشهرة المولدة داخليا الموجودة سابقا للخاصة بالمنشأة المشتريّة. لذلك، توفر الشهرة المولدة داخليا الموجودة مسبقا للخاصة بالمنشأة المشتريّة حماية ضد إنخفاض القيمة إضافة إلى تلك التي توفرها الشهرة المولدة داخليا اللاحقة. ويستند البروفسور وايتجتون أن اختبار إنخفاض القيمة سيكون أكثر دقة لو اشتمل على متطلب مشابه لذلك المشمول في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١ "إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة"، والذي ينص، لأغراض اختبار إنخفاض القيمة، على القيمة الضمنية للشهرة الخاصة بالمنشأة المشتريّة الموجودة في وقت الاندماج بالشراء.

أراء ٨ ويتم مناقشة اختبار التنفق النقدي اللاحق في الفترات "إستنتاج ١٩٥ - إستنتاج ١٩٨" من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويحل اختبار التنفق النقدي اللاحق في اختبارات إنخفاض القيمة المبينة محل التكتفات النقدية التي حدثت فعلا لتلك التي تم تقديرها في وقت اختبارات إنخفاض القيمة، ويقتضي تخفيض القيمة إذا كلفت التقديرات المنقحة ستؤدي إلى خسارة من إنخفاض قيمة الشهرة، وبالتالي هو تصحيح لتقدير معين. ويتم دمج مثل هذا الاختبار في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١.

أراء ٩ تتضمن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)-(ج)" أسباب رفض المجلس لاختبار التنفق النقدي اللاحق في الفقرة. وتتنص مقدمة الفقرة "إستنتاج ١٩٧" على أن هناك خطأ في توجيه اختبار التنفق النقدي اللاحق لأن العمليات لازادة لانخفاض قيمة الشهرة يمكن أن تثير مشكلة يجب تفاديها. وعلى كل حال، يقتضي اختبار التنفق النقدي اللاحق تخفيضات واقعية للقيمة فقط (على أساس المخرجات الفعلية)، وليس تخفيضات قيمة زائدة. وإذا كان النص الوارد في الفقرة "إستنتاج ١٩٧" صحيحا، فقد يشير هذا إلى نقص آخر في عملية اختبار إنخفاض القيمة يقتضي معالجة مختلفة.

أراء ١٠ تؤكد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)" على أن اختبار التكتفات النقدية لا يقدم نتائج صادقة لأنه يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. وكما هو موضح أعلاه، فإنه يحل فقط محل التنفق النقدي الناتج للتقدير، الذي يجب أن يكون له معنى واضح ويوفر حماية ضد المغالاة في تقاؤل تقدير التكتفات للنقدية. وإذا اعتبر تصحيح تقديرات العناصر الأخرى مهما في هذا السياق، مثل التخفيضات التي حصلت في أسعار القائدة، يمكن دمجها في الحساب. ويبدو أن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ب)" تثير نص النقطة التي تثيرها الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)"، بالنسبة لمعنى خسائر إنخفاض القيمة بموجب الاختبار. ويستند الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ج)" لعبء الزائد الذي قد يفرضه اختبار التنفق النقدي اللاحق. ولاحظ البروفسور وايتجتون أن حجم اللعب يعتمد، بالطبع، على مدى تكرار تطبيق الاختبار. ولاحظ أيضا أنه يمكن التقليل من متطلبات الإفصاح الكثيرة المرتبطة حاليا باختبار انخفاض القيمة إذا كان سيتم تطبيق اختبار التنفق النقدي اللاحق.

المحتويات

أمثلة توضيحية

التقررات

مثال ١ -	تحديد وحدات توليد النقد	مثال ١-٢٢
أ -	سلسلة مخزن البيع بالتجزئة	مثال ١-٤
ب -	مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج	مثال ١٠-٥
ج -	المنشأة ذات المنتج الفردي	مثال ١١-١٦
د -	عناوين المجلات	مثال ١٧-١٩
هـ -	المبنى المؤجر نصفه للآخرين ونصفه مشغول للإستعمال الذاتي	مثال ٢٠-٢٢
مثال ٢ -	حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة	مثال ٢٣-٢٢
مثال ٣ -	آثار الضريبة المؤجلة	مثال ٢٣-٣٧
أ -	آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الإنخفاض	مثال ٢٣-٣٥
ب -	الإعتراف بخسارة الإنخفاض تخلق أصل ضريبة مؤجلة	مثال ٣٦-٣٧
مثال ٤ -	عكس خسارة إنخفاض للقيمة	مثال ٣٨-٤٣
مثال ٥ -	معاملة أعاده الهيكلة المستقبلية	مثال ٤٤-٥٣
مثال ٦ -	معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلي	مثال ٥٤-٦١
مثال ٧ -	إختبار إنخفاض القيمة لوحدات توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية	مثال ٦٢-٦٨
مثال ٨ -	تخصيص أصول الشركة	مثال ٦٩-٧٩
مثال ٩ -	الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العصر النافع غير المحدد	مثال ٨٠-٨٩

معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاص قيمة الأصول" أمثلة توضيحية

هذا الملحق إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من المعيار ٣٦، تفترض كافة الأمثلة في هذا الملحق أن المشروع ذات العلاقة لا يوجد له عمليات عدا عن العمليات المبنية. المبالغ النقدية في الأمثلة تم تحديدها " بوحدة العملة " (وحدة عملة)

مثال ١ - تحديد وحدات توليد النقد

هدف هذا المثال ما يلي:

- (أ) إعطاء دلالة لكيفية تحديد وحدات توليد النقد في مختلف الحالات؛ و
- (ب) إلقاء الضوء على عوامل معينة قد يأخذها المشروع في الاعتبار عند تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

١ - سلسلة مخازن البيع بالتجزئة

الخلفية

مثال ١ ينتمي المخزن (س) لسلسلة مخازن للتجزئة (م)، ويقوم المخزن (س) بإجراء كافة مشترياته بالتجزئة من خلال مركز لشراء لسلسلة المخازن (م)، ويقرر سلسلة للمخازن (م) سياسات التسعير والتسويق والدعاية والمورد البشرية (فيما عدا توظيف لمناه الصناديق والبايعين للمخزن (س)) حيث يقررها المخزن (م). تملك سلسلة المخازن (م) أيضاً خمسة مخازن أخرى في نفس المدينة مثل المخزن (س) (بالرغم من أنها في مناطق مختلفة) و ٢٠ مخزناً آخر في مدن أخرى، ويتم إدارة كافة المخازن الأخرى بنفس الطريقة التي يدار بها المخزن (س)، وقد تم شراء المخزن (س) و ٤ مخازن أخرى قبل ٥ سنوات وتم الإعتراف بالشهرة.

ما هي وحدة توليد النقد للمخزن (س)، (وحدة توليد النقد (س)) ؟

التحليل

- مثال ٢ لتحديد وحدة توليد النقد للمخزن (س)، ينظر المشروع على سبيل المثال فيما يلي:
- (أ) فيما إذا كانت تقارير الإدارة الداخلية منظمة لقياس الأداء على أساس كل مخزن على حدة؛ و
- (ب) فيما إذا كانت الأعمال يتم تشغيلها على أساس الربح لكل مخزن أو على أساس المنطقة / المدينة.

مثال ٣ جميع مخازن (م) في مناطق مختلفة، ومن المحتمل أن لها قواعد عملاء مختلفة وهكذا بالرغم من أنه تتم إدارة المخزن (س) على مستوى للشركة فإن المخزن (س) يولد تكلفات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية للمخازن الأخرى لسلسلة المخازن (م)، وعلى ذلك من الممكن اعتبار أن المخزن (س) هو وحدة توليد النقد.

مثال ٤ إذا كانت وحدة توليد النقد للمخزن (س) تمثل أدنى مستوى ضمن سلسلة المخازن (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، يقوم المخزن (م) بتطبيق اختبار إخفاص القيمة المذكور في الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك. وإذا لم تتوفر المعلومات حول المبلغ المسجل للشهرة ولم تتم مراقبتها لأغراض الإدارة الداخلية على مستوى وحدة توليد النقد للمخزن (س)، يقوم المخزن (م) بتطبيق اختبار إخفاص القيمة المذكور في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك.

ب - مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج

الخلفية

مثال ٥ : لحد المواد الخام الهامة المستخدمة للإنتاج النهائي للمصنع (ي) هو منتج وسيط يتم شراؤه من المصنع (س) لنفس المشروع. ويتم بيع منتجات (س) إلى (ي) بسعر التحويل الذي يتعدى الوهامش إلى (س). ويتم بيع ٨٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (ي) إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ويتم بيع ٦٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (س) إلى (ي). ويتم بيع المتبقي البالغ ٤٠% إلى عملاء خارج للمشروع الذي يقدم للتقارير.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد النقد للمصنع (س) والمصنع (ي)؟

الحالة ١ : استطاع المخزن (س) بيع المنتجات التي يبيعها للمخزن (ي) في سوق نشط. وأسعار التحويل الداخلية أعلى من أسعار السوق.

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط للمنتجات التي يبيعها المصنع (س) للمصنع (ي).

التحليل

الحالة ١

مثال ٦ : استطاع المصنع (س) بيع منتجاته في سوق نشط، وهكذا، فهو يولد تكلفات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر الذي هو مستقل إلى حد بعيد من التكاليف النقدية من (ي). ولذلك، من المحتمل أن المصنع (س) هو وحدة توليد نقد مستقلة بالرغم من أن جزءاً من إنتاجه يستخدمه المصنع (ي) (انظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٧ : من المحتمل أن المصنع (ي) هو كذلك وحدة توليد نقد مستقلة. ويبيع المصنع (ي) ٨٠% من منتجاته إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ولذلك يمكن إعتبار تكلفاته النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر أنها مستقلة إلى حد بعيد.

مثال ٨ : لا تعكس أسعار التحويل الداخلية أسعار السوق لإنتاج (س). ولذلك، عند تحديد القيمة المستخدمة لكل من المصنع (س) والمصنع (ي)، يقوم المشروع بتعديل الميزانيات التقديرية/التبرعات المالية لإظهار أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (س) المستخدمة داخليا (انظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

الحالة ٢

مثال ٩ : من المحتمل أنه من غير الممكن تقييم المبلغ المرحل لكل مصنع بشكل مستقل عن المبلغ القابل للإسترداد للمصنع الآخر بسبب ما يلي:

(أ) يتم استخدام معظم إنتاج المصنع (س) داخليا ولا يمكن بيعه في سوق نشط. وهكذا، تعتمد التكاليف النقدية الداخلة للمصنع (س) على الطلب على منتجات المصنع (ي)، ولذلك، لا يمكن إعتبار المصنع (س) أنه يولد تكلفات نقدية داخلة مستقلة إلى حد بعيد من منتجات المصنع (ي).

(ب) تتم إدارة للمصنعين معاً.

مثال ١٠ : نتيجة لذلك، من الممكن إعتبار المصنع (أ) والمصنع (ي) معاً أنهما أصغر مجموعة أصول تولد تكلفات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد بعيد.

ج - المنشأة ذات المنتج المفرد

الخلفية

مثال ١١ تنتج المنشأة (م) منتجا مفردا، وتملك المصنع (أ)، (ب) و(ج). وكل مصنع موقعة في قارة مختلفة. وينتج المصنع (أ) جزءا من الإنتاج يتم تجميعه أما في المصنع (ب) لو(ج). ولا يتم استخدام طاقة المصنعين (ب) أو (ج) بكاملها. ويتم بيع منتجات المشروع (م) أما من المصنع (ب) أو المصنع (ج) على نطاق العالم. فعلى سبيل المثال، يمكن بيع منتجات المصنع (ب) في القارة التي يوجد بها المصنع (ج) إذا أمكن تسليم المنتجات من المصنع (ج) أسرع من المصنع (ب). وتعتمد مستويات استخدام المصنعين (ب) (ج) على توزيع المبيعات بين الموقعين.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد نقد للمصنع (أ)، (ب) و(ج) ؟

الحالة ١ : يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

التحليل

الحالة ١

مثال ١٢ من المحتمل أن المصنع (أ) وحدة توليد نقد منفصلة لوجود سوق نشط لمنتجاته (انظر المثال (ب) - المصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج، الحالة الأولى).

مثال ١٣ بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب)، (ج) بتجميعهما تعتمد التكاليف النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين، ومن غير المحتمل أنه سيتمكن تحديد التكاليف النقدية الداخلة المستقبلية للمصنعين (ب) و(ج) فرديا، وعلى ذلك من غير المحتمل أن يكون المصنعان (ب) و(ج) معا أصغر مجموعات أصول قابلة للتحديد تولد تكاليف نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

مثال ١٤ عدد تحديد القيمة المستخدمة للمصنعين (أ) و(ب) بالإضافة إلى المصنع (ج) يقوم للمشروع (م) بتعديل الميزانيات التقديرية/ للبيانات المالية لإظهار أفضل تقديرها لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (أ) (انظر لفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) .

الحالة ٢

مثال ١٥ من غير المحتمل أن لا يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لكل مصنع بشكل مستقل نظرا لما يلي:

(أ) لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ)، ولذلك، تعتمد التكاليف النقدية الداخلة للمصنع (أ) على مبيعات المنتجات النهائية من قبل المصنعين (ب) و(ج).

(ب) بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب) و(ج)، بتجميعها تعتمد التكاليف النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين. ومن غير المحتمل أن يكون تحديد التكاليف النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) فرديا.

مثال ١٦ نتيجة لذلك، من المحتمل أن تكون المصانع (أ)، (ب) و(ج) معا (أي للمشروع (م) ككل) هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تكاليف نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

د - عناوين المجالات

الخلفية

مثال ١٧ بملك أحد الناشرين ١٥٠ عنوان مجلة، ٧٠ مجلة منها تم شراؤها و ٨٠ مجلة قام الناشر بإشغالها بنفسه. ويتم الاعتراف بالسعر المدفوع لعنوان مجلة مشتراة على أنه أصل غير ملموس. كما يتم الاعتراف بتكاليف خلق عناوين مجلات والمحافظة على الأسماء الموجودة على أنها مصروف عندما يتم تحملها. ومن الممكن تحديد التكاليف النقدية الداخلة من المبيعات المباشرة والإعلان لكل عنوان مجلة. ويتم إدارة عناوين المجالات حسب قطاعات العملاء ويعتمد مستوى الدخل من الإعلان لعنوان المجلة على سلسلة من الأسماء في قطاع العملاء الذي يعود عنوان المجلة له. وتتبع الإدارة سياسة ترك الأسماء القديمة قبل نهائية العمل الاقتصادي لها واستبدالها في الحال بأسماء جديدة لنفس قطاع العملاء.

ما هي وحدة توليد النقد لعنوان مجلة فردية ؟

التحليل

مثال ١٨ من المحتمل أنه يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لعنوان مجلة فردية. وبالرغم من أن مستوى الدخل من الإعلان لعنوان يتأثر إلى حد معين بالعناوين الأخرى في قطاع العملاء فإنه يمكن تحديد التكاليف النقدية الداخلة لكل عنوان من المبيعات المباشرة والإعلان. إضافة إلى ذلك، بالرغم من أنه تتم إدارة الملكيات حسب قطاعات العملاء فإن قرارات ترك العناوين تتم على أساس العنوان الفردي.

مثال ١٩ بناء على ذلك، من المحتمل أن عناوين المجالات الفردية تولد تكاليف نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن بعضها وأن عنوان كل مجلة هو وحدة توليد نقد مستقلة.

هـ - بناء المؤجر نصفه إلى الآخرين ونصفه مشغول للإستعمال الذاتي

الخلفية

مثال ٢٠ المشروع (م) هي شركة تصنيع. وهي تملك مبنى فيه مقرها للرئيسي كان مشغولا بكامله للإستعمال الداخلي. وبعد تقليص حجم المشروع يتم حاليا إستعمال نصف المبنى داخليا والنصف الآخر مؤجر إلى طرف ثالث، واتفاقية الإيجار مع المستأجر هي لمدة خمس سنوات .

ما هي وحدة توليد النقد للمبنى؟

التحليل

مثال ٢١ الفرض الرئيسي للمبنى هو العمل كأصل للشركة، لدعم أنشطة التصنيع للمشروع (م)، ولذلك لا يمكن إعتبار المبنى ككل أنه يولد تكاليف نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير من التكاليف النقدية الداخلة من المشروع ككل. وهكذا، من المحتمل أن وحدة توليد النقد للمبنى هي للمشروع (م) ككل.

مثال ٢٢ المبنى ليس في حيازة الشركة كاستثمار. وعلى ذلك، ليس من المناسب تحديد القيمة المستخدمة للمبنى بناء على التوقعات الخاصة بالإيجارات المستقبلية ذات العلاقة في السوق.

مثال ٢ - حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

خلفية وحساب القيمة المستعملة

مثال ٢٣ في نهاية عام ٢٠٠٠ يمتلك المشروع (ت) المشروع (م) مقابل ١٠٠٠٠ والمشروع (م) له مصانع تصنع في ثلاث بلدان، والعمر النافع المتوقع للأنشطة المنتجة الناتجة هو ١٥ سنة.

جدول ١. البيانات في نهاية عام ٢٠٢٠.

لنهاية عام ٢٠٢٠	تخصيص سعر الشراء (وحدة عملة)	القيمة العادلة للأصول (وحدة عملة) للتيبة للتحويل (وحدة عملة)	الشهرة
الأنشطة في البلاد (أ)	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
الأنشطة في البلاد (ب)	٢٠٠٠	١٥٠٠	٥٠٠
الأنشطة في البلاد (ج)	٥٠٠٠	٣٥٠٠	١٥٠٠
الإجمالي	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	٣٠٠٠

(أ) الأنشطة في كل بلد تمثل أصغر وحدات توليد نقد التي يتم مراقبة الشهرة لأعراض الرقابة الداخلية يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس مقبول وثبت (لتخصيص كإختلاف بناء على سعر شراء الأنشطة في كل بلد، كما هو محدد في اتفاقية شراء، والقيمة الأتلة للأصل للقبول للتحويل).

مثال ٢٣ لأنه تم تخصيص الشهرة للأنشطة في كل بلد، فإنه يجب إختيار إنخفاض قيمة كل من تلك الأنشطة بشكل سنوي أو متكرر إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (انظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٢٤ يتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بوحداث توليد النقد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتتجاوز قيمة إستخدام كل وحدة توليد نقد مبلغها للمبجل في نهاية ٢٠٠٠ و ٢٠٠١. لذلك يُنظر إلى الأنشطة في كل بلد والشهرة المخصصة لتلك الأنشطة على أنها غير منخفضة القيمة.

مثال ٢٥ في عام ٢٠٢٠، يتم إنتخاب حكومة جديدة في البلاد (أ). وتقوم الحكومة بإصدار تشريع يحد إلى حد كبير من صلاوات المنتج الرئيسي للمشروع (ت). ونتيجة لذلك، وفيما يتعلق بالمستقبل المنظور سيتم تخفيض إنتاج المشروع (ت) بمقدار ٤٠%.

مثال ٢٦ يتطلب الحد الكبير من التصفير والإنخفاض الناتج في الإنتاج أن يقوم المشروع (ت) بتقدير مبلغ الشهرة القابل للإسترداد لمصيف البلاد (أ)، في بداية عام ٢٠٢٠.

مثال ٢٧ يتبع المشروع (ت) أسلوب الإستهلاك على أساس القسط الثابت على مدى عمر مقداره ١٢ سنة لأصول البلاد (أ) ولا يتوقع قيمة متبقية

مثال ٢٨ لتحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) " انظر الجدول ٢" على المشروع أن يقوم بما يلي:

- (أ) إعداد نبوءات التدفق النقدي المأخوذة من أحدث ميزانيات تقديرية/نبوءات مالية للمنولات الخمس القادمة (السنوات ٢٠٢٠-٢٠٢٦) التي أعتمدتها الإدارة.
- (ب) تقدير للتدفقات النقدية التالية (الأعوام ٢٠٢٠-٢٠٢٦) بناء على معدلات نمو أخذة في الإنخفاض، ويقدر معدل النمو لعام ٢٠٢٠ بمقدار ٣٪، وهذا المعدل أقل من متوسط النمو على المدى الطويل للسوق في البلد (أ).
- (ج) اختيار سعر خصم مقداره ١٥٪، وهو يمثل سعر ما قبل الضريبة، ويعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة للزمنية للنقد والمخاطر المتعلقة بوحدة توليد النقد للبلد (أ).

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة وقياسها

مثال ٢٩ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو ١٣٦٠ (وحدة عملة).

مثال ٣٠ يقوم المشروع (ب) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) مع مبلغها المرحل (انظر الجدول ٣).

مثال ٣١ لأن المبلغ المرحل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد بمبلغ ١٤٣٧ (وحدة عملة) يقوم المشروع (ت) بالاعتراف بخسارة الانخفاض البالغة ١٤٣٧ (وحدة عملة) في الحال في بيان الدخل. ويتم تخفيض المبلغ المرحل للشهرة المتعلق بعمليات البلد (أ) إلى الصفر قبل تخفيض المبلغ المرحل للأصول الأخرى القابلة للتحديد ضمن وحدة توليد النقد للبلد (أ) (انظر الفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٣٢ تتم محاسبة الآثار الضريبية بشكل مستقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" (انظر المثال ١٣).

جدول ٢. حساب القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلاد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠

التدفقات النقدية المستقبلية المخصصة	عامل القيمة عدد سعر خصم ١٥%	التدفقات النقدية المستقبلية الحالية	معدلات النمو على المدى الطويل	السنة
٢٠٠	٠,٨٦٩٥٧	١٢٣.		٢٠٢٠ (١-٢)
١٩١	٠,٧٥٦١٤	١٢٥٣		١٠٢٠
١٨٠	٠,٦٥٧٥٢	١٢٧٣		٧٠٢٠
١٦٦	٠,٥٧١٧٥	١٢٩٠		٨٠٢٠
١٥١	٠,٤٩٧١٨	١٣٠٤		٩٠٢٠
١٣٥	٠,٤٣٢٣٣	١٣١٣	٣%	١٠٠٢٠
١١٥	٠,٣٧٥٩٤	١٣٠٧	٢%-	١١٠٢٠
٩٤	٠,٣٢٦٩٠	١٢٨٩	٦%-	١٢٠٢٠
٧٠	٠,٢٨٤٢٦	١٤٥٢	١٥%-	١٣٠٢٠
٤٥	٠,٢٤٧١٩	١١٨٤	٢٥%-	١٤٠٢٠
١٣	٠,٢١٤٩٤	١٦١	٦٧%-	١٥٠٢٠
١٣٦٠				القيمة المستخدمة

^١ بناء على الفضل تقدير للإدارة لتوقعات صافي التدفق النقدي (بعد التخفيض البالغ ٤٠%).

^٢ بناء على استنتاج من التدفق النقدي للسنة السابقة باستخدام معدلات نمو متوقعة.

^٣ يحسب عامل القيمة الحالية كـ $1/(1+i)^n$ حيث i = سعر الخصم وحدة عملة = مدة الخصم.

جدول ٣. حساب وتوزيع خسارة الإنخفاض في القيمة لوحدة توليد النقد للبلاد (أ) في بداية عام ٢٠٢٠:

بداية عام ٢٠٢٠	الشهرة (وحدة عملة)	الأصول	المجموع
التكلفة التاريخية	١٠٠٠	للقليلة للتعريف (وحدة عملة)	٣٠٠٠
الإستهلاك المتركم			
(١٠٢٠)	-	(١٦٧)	(١٦٧)
المبلغ المرحل	١٠٠٠	١٨٣٣	٢٨٣٣
خسارة الإنخفاض	(١٠٠٠)	(٤٧٣)	(١٤٧٣)
المبلغ المرحل بعد خسارة الإنخفاض	-	١٣٦٠	١٣٦٠

مثال ٣ آثار الضريبة المؤجلة

١ - آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الإنخفاض

يستخدم للبيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع معلومات ملحقه كما هو مبين في هذا المثال.

مثال ٣٣ في نهاية عام ٢٠٢٠ تبلغ القاعدة الضريبية للأصول القابلة للتحديد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) ما مقداره ٩٠٠ (وحدة عملة)، وخسائر الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية هو ٤٠%.

مثال ٣٤ يخضع الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قيمة وحدة توليد النقد للبلد (أ) للفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بهذه الأصول، وتبعاً لذلك يخضع إنقزام الضريبة المؤجلة.

بدائية عام ٢٠٢٠	الأصول القابلة للتعريف قبل خسارة الإنخفاض (وحدة عملة)	خسارة الإنخفاض (وحدة عملة)	الأصول القابلة للتعريف بعد خسارة الإنخفاض (وحدة عملة)
المبلغ المرحل (مثال ٢)	١٨٣٣	(٤٧٣)	١٣٦٠
القاعدة للضريبة	٩٠٠	-	٩٠٠
الفرق المؤقت			
الخاضع للضريبة	٩٣٣	(٤٧٣)	٤٦٠
إنقزام الضريبة			
المؤجل بمعدل ٤٠%	٣٧٣	(١٨٩)	١٨٤

مثال ٣٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، لم يتم الإعتراف مبدئياً بضريبة مؤجلة متعلقة بالشهرة. وعلى ذلك، لا تتسبب خسارة الإنخفاض المتعلقة بالقيمة بحدوث تعديل في الضريبة المؤجلة.

ب - الاعتراف بخسارة الإنخفاض يخلق أصل ضريبة مؤجلة

مثال ٣٦ منشأة لها أصل قيمته المرحلة ١٠٠٠ (وحدة عملة)، ومبلغه للقابل للإسترداد ٦٥٠ (وحدة عملة)، ويبلغ معدل الضريبة ٣٠% والقاعدة الضريبية للأصل ٨٠٠ (وحدة عملة). والخسائر في الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية. وتأثير الخسارة في الإنخفاض هو كما يلي:

المبلغ المرحل	قبل الإنخفاض (وحدة عملة)	أثر الإنخفاض (وحدة عملة)	بعد الإنخفاض (وحدة عملة)
القاعدة الضريبية	١٠٠٠	(٣٥٠)	٦٥٠
الفرق المؤقت الخاضع	٨٠٠	-	٨٠٠
للضريبة (القابل للخصم)	٢٠٠	(٣٥٠)	(١٥٠)
إلتزام (أصل) الضريبة			
المؤجلة عدد محل ٣٠% ٦٠		(١٠٥)	(١٥)

مثال ٣٧ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، يعترف المشروع بأصل الضريبة المؤجلة إلى الحد الذي يحتمل فيه توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابلة إستعمال الفرق المؤقت القابل للخصم.

مثال ٤ : عكس خسارة انخفاض القيمة

استخدم البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع معلومات إضافية كما هي مقدمة في هذا المثال ، وفي هذا المثال تم تجاهل الأثر الضريبية.

الخلفية

مثال ٣٨ في عام ٢٠٢٠، لا زالت الحكومة في السلطنة في البلد (أ)، إلا أن أوضاع العمل أخذت في التحسن. وتأثير قوفين التصدير أقل مما توقعت الإدارة لولا. ونتيجة لذلك، تقدر الإدارة أن الإنتاج سيزيد بمقدار ٣٠% ويتطلب هذا التغير لصالح المشروع أن تقوم بإعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد. لصالح أصول عمليات البلد (أ) (انظر الفقرتين ١١٠-١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦). ووحدة توليد النقد الصافي أصول عمليات البلد (أ) لا زالت هي عمليات البلد (أ) .

مثال ٣٩ تبين حسابات مشابهة للحسابات الواردة في المثال (٢) أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو الآن ١٩١٠ (وحدة عملة).

عكس خسارة انخفاض القيمة

مثال ٤٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع صافي المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد للبلد (أ).

جدول ١. حساب المبلغ للمرحل لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠.

الإجمالي	الأصول	الشهرة	
(وحدة عملة)	القابلة للتحديد	(وحدة عملة)	
			نهاية عام ٢٠٢٠ (مثال ٢)
٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	للتكلفة التاريخية
(١٦٧)	(١٦٧)	-	الإستهلاك المتراكم
(١٤٧٣)	(٤٧٣)	(١,٠٠٠)	خسارة الانخفاض
			المبلغ المرحل بعد
١٣٦٠	١٣٦٠	-	خسارة الانخفاض
			نهاية عام ٢٠٢٠
(٢٤٧)	(٢٤٧)	صفر	إستهلاك إضافي (٢ سنة)
١١١٣	١١١٣	صفر	المبلغ المرحل
١٩١٠			المبلغ القابل للإسترداد
			الزيادة في المبلغ القابل للإسترداد
٧٩٧			عن المبلغ المرحل

(أ) بعد الاعتراف بخسارة الانخفاض في بداية عام ٢٠٢٠، قام (ت) بتحويل مبلغ الإستهلاك للأصول القابلة للتحديد للبلد (أ) (من ٧، ١٦٦ (وحدة عملة) في السنة) بناء على المبلغ المرحل المعدل والصور الناتج المبكفي (١١ سنة)

مثال ٤١ حدث تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول البلاد (أ) منذ أن تم الإعتراف بآخر خسارة إنخفاض. وعلى ذلك تبعاً للفقرة ١١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يعترف المشروع (ت) بعكس خسارة الإنخفاض التي تم الإعتراف بها في عام ٢٠٢٠.

مثال ٤٢ بموجب الفقرتين ١٢٢، ١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يقوم المشروع (ت) بزيادة المبلغ المرحل للأصول القابلة للتعريف للبلاد (أ) بمقدار ٣٨٧ (وحدة عملة) (انظر الجدول ٣)، أي أن المبلغ القابل للإسترداد (١٩١٠ وحدة عملة) أو التكلفة التاريخية المستهلكة (١٥٠٠ وحدة عملة) (انظر الجدول ٢). للأصول القابلة للتعريف أيهما أقل، ويتم الإعتراف بهذه الزيادة في الحال في بيان الدخل.

مثال ٤٣ بموجب الفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لا يتم عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة.

جدول ٢. تحديد التكلفة التاريخية للمستهلكة للأصول القابلة للتحديد للبلاد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠.

الأصول القابلة للتحديد	نهاية عام ٢٠٢٠
(وحدة عملة)	التكلفة التاريخية
٢٠٠٠	الإستهلاك المتراكم (٣ سنوات × ١٦٦,٧)
(٥٠٠)	التكلفة التاريخية المستهلكة
١٥٠٠	المبلغ المسجل (جدول ١)
١١١٣	الفرق
٣٨٧	

جدول ٣. المبلغ المسجل لأصول البلاد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠

الأصول الإجمالي	الشهرة	نهاية عام ٢٠٢٠
القابلة للتحديد		
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
(٤١٤)	(٤١٤)	-
(١٤٧٣)	(٤٧٣)	(١٠٠٠)
١١١٣	١١١٣	-
٣٨٧	٣٨٧	صفر
١٥٠٠	١٥٠٠	~

إجمالي المبلغ المسجل

الإطفاء المتراكم

خسارة الإنخفاض المتراكمة

المبلغ المسجل

عكس خسارة الإنخفاض

المبلغ المسجل بعد عكس خسارة الإنخفاض

مثال ٥ - معاملة إعادة الهيكلة المستقبلية

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال ٤٤ في نهاية عام ٢٠٢٠، تقوم المنشأة (ك) بإختيار مصنع من أجل إنخفاض قيمته. والمصنع هو وحده تولى نقد. وأصول المصنع مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة. والمبلغ المسجل للمصنع هو ٣٠٠٠ (وحدة عملة) وللمعر النقص المتبقي له هو ١٠ سنوات.

مثال ٤٥ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة أيهما أعلى) وعلى ذلك فإن الأساس حساب القيمة المستعملة. ويتم حساب القيمة للمستعملة بإستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال ٤٦ اعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي :

(أ) في نهاية عام ٢٠٢٣ ستم إعادة هيكلة المصنع بتكلفة تقديرية مقدارها ١٠٠ (وحدة عملة). وحيث أن المنشأة (ك) ليست ملتزمة بعد إعادة هيكلتها، لم يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة المستقبلية.

(ب) ستتحقق منافع مستقبلية من إعادة الهيكلة هذه على شكل تكفقات نقدية خارجة مستقبلية مخفضة.

مثال ٤٧ في نهاية عام ٢٠٢٢، تصبح المنشأة (ك) ملتزمة بإعادة الهيكلة. ولا زالت التكاليف مقدرة على أنها ١٠٠ (وحدة عملة). ويتم الإعتراف بمخصص تبعاً لذلك. والتكفقات النقدية للمستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في أحدث الميزانيات التقديرية المحددة في الفترة مثال ٥١ المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠٢٠.

مثال ٤٨ في نهاية عام ٢٠٢٠ يتم تحمل ودفع تكاليف إعادة هيكلة فعلية مقدارها ١٠٠ (وحدة عملة). ومرة أخرى التكفقات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في أحدث الميزانيات التقديرية المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠٢٠.

في نهاية عام ٢٠٢٠.

جدول ١. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية عام ٢٠٢٠.

السنة	التنقيحات التقديرية	مخصومة بسعر
المستقبلية (وحدة عملة)	% (وحدة عملة)	
١ × ٢٠	٣٠٠	٢٦٣
٢ × ٢٠	٢٨٠	٢١٥
٣ × ٢٠	١٤٢٠	٢٨٣
٤ × ٢٠	٥٢٠	٣٠٨
٥ × ٢٠	٣٥٠	١٨٢
٦ × ٢٠	٤٢٠	١٩١
٧ × ٢٠	٤٨٠	١٩٢
٨ × ٢٠	٤٨٠	١٦٨
٩ × ٢٠	٤٦٠	١٤١
١٠ × ٢٠	٤٠٠	١٠٨
القيمة المستعملة		٢,٠٥١

^١ تستنتج تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

^٢ تستنتج المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال ٤٩ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة) للمصنع أقل من مبلغه المسجل. وعلى ذلك يعترف المشروع (ك) بخسارة إنخفاض قيمة المصنع.

جدول ٢. حساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠ × ٢٠

المبلغ المسجل قبل خسارة الإنخفاض	المصنع (وحدة عملة)
٣,٠٠٠	
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ١)	٢,٠٥١
خسارة الإنخفاض	(٩٤٩)
المبلغ المسجل بعد احتساب خسارة الإنخفاض	٢,٠٥١

في نهاية عام ٢٠ × ٢٠

مثال ٥٠ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للمصنع. وعلى ذلك، لا تطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

في نهاية عام ٢٠٢٠

مثال ٥١ المنشأة الآن ملتزمة بإعادة الهيكلة. وعلى ذلك، عند تحديد القيمة المستعملة للمصنع، تؤخذ المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة في الاعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠٢٠. وبموجب الفقرتين ١١٠-١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، تتم إعادة المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠٢٠.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية ٢٠٢٠

السنة	التدفقات النقدية	مخصومة بسعر ١٤%
٣ × ٢٠	١٤٢٠	٣٦٨
٤ × ٢٠	١٥٧٠	٤٣٩
٥ × ٢٠	١٣٨٠	٢٥٦
٦ × ٢٠	١٤٥٠	٢٦٦
٧ × ٢٠	١٥١٠	٢٦٥
٨ × ٢٠	١٥١٠	٢٣٢
٩ × ٢٠	١٤٨٠	١٩٢
١٠ × ٢٠	١٤١٠	١٤٤
القيمة المستعملة		<u>٧,١٦٢</u>

^١ تستلبي تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة لأنه تم الإعتراف بالتأزم.

^٢ تشمل المنافع المقدرة من إعادة الهيكلة المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة.

مثال ٥٢ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة) أعطى من مبلغه المسجل (انظر الجدول ٤) وعلى ذلك، يقوم المشروع ك بعكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للمصنع في نهاية عام ٢٠٢٠.

جدول ٤. حساب عكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠×٢

المصنع (وحدة عملة)	
٢,٠٥١	المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠×٢٠ (جدول ٢)
	نهاية عام ٢٠×٢
(٤١٠)	مبلغ الإستهلاك (العلمي ١×٢٠، ٢×٢٠ - جدول ٥)
١,٦٤١	المبلغ المسجل قبل العكس
٢,١٦٢	المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)
٥٢١	عكس خسارة الإنخفاض
٢,١٦٢	المبلغ المسجل بعد العكس
٢,٤٠٠	المبلغ المسجل : للتكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)

في نهاية عام ٢٠×٣

مثال ٥٣ يحدث تكفق نقدي خارجي مقدار ١٠٠ عندما يتم دفع تكاليف إعادة الهيكلة، وبالرغم من حدوث تكفق نقدي خارجي لا يوجد تغير في التكتفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستهلكة في نهاية عام ٢٠×٢، وعلى ذلك لا يتم حساب المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠×٣.

(أ) لا ينجم عن العكس زيادة المبلغ المسجل للمصنع عما سيكون عليه المبلغ المسجل بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة، وعلى ذلك يتم الإعتراف بالعكس الكامل لخسارة الإنخفاض .

جدول ٥. ملخص للمبلغ المسجل للمصنع

نهاية عام	التكلفة لتاريخية المستهلكة	المبلغ القابل للإسترداد	مبلغ الإستهلاك المسجل	خسارة الإنخفاض بعد الإنخفاض	خسارة الإنخفاض المسجل
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٠×٢٠	٣,٠٠٠	٢,٠٥١	صفر	(٩٤٩)	٢,٠٥١
١×٢٠	٢,٧٠٠	غـم	(٢٠٥)	صفر	١,٨٤٦
٢×٢٠	٢,٤٠٠	٢,١٦٢	(٢٠٥)	٥٢١	٢,١٦٢
٣×٢٠	٢,١٠٠	غـم	(٢٧٠)	صفر	١,٨٩٢

غـم - لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة / التفضيل.

مثال ٦ معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلية

في هذا المثال، تم تجاهل الأثر الضريبية.

الخلفية

مثال ٥٤ في نهاية عام ٢٠٢٠م يقوم المشروع (و) بفحص آلة من أجل إنخفاض قيمتها. والآلة وحدة توليد نقد، وهذه مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة ومبلغها المسجل هو ١٥٠,٠٠٠ (وحدة عملة). ويبلغ عمرها النافع المتبقي المقدر ١٠ سنوات.

مثال ٥٥ المبلغ القابل للإسترداد للآلة (هو للقيمة المستعملة والقيمة المعالجة ناقص التكلفة للبيع أيهما أعلى) ويتم تحديده على أساس حساب للقيمة المستعملة، ويتم حساب للقيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال ٥٦ اعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي :

(أ) التكاليف المقررة للالتزام للمحافظة على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية؛ و

(ب) في عام ٢٠٢٠م، سيتم تحمل صرف مقداره ٢٥,٠٠٠ (وحدة عملة) لزيادة كفاءة الآلة بزيادة قدرتها الإنتاجية.

مثال ٥٧ في نهاية عام ٢٠٢٤م تم تحمل تكاليف تجديد، والتكاليف النقدية المستقبلية المقررة للطائرة التي تم إظهارها في أحدث ميزانيات تقديرية معتمدة من قبل مجلس الإدارة في فترة المثال ٦٠ وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقررة في نهاية عام ٢٠٢٠م.

في نهاية عام ٢٠٠٠

جدول ١. حساب قيمة الطائرة المستعملة في نهاية عام ٢٠٠٠

السنة	التكاليف التقديرية المستقبلية	مخصومة بسعر ١٤%
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
١ × ٢٠	٢٢,١٦٥	١٩,٤٤٣
٢ × ٢٠	٢١,٤٥٠	١٦,٥٠٥
٣ × ٢٠	٢٠,٥٥٠	١٣,٨٧١
٤ × ٢٠	٢٠,٢٤,٧٢٥	١٤,٦٣٩
٥ × ٢٠	٢٠,٢٥,٣٢٥	١٣,١٥٣
٦ × ٢٠	٢٠,٢٤,٨٢٥	١١,٣١٠
٧ × ٢٠	٢٠,٢٤,١٢٣	٩,٦٤٠
٨ × ٢٠	٢٠,٢٥,٥٣٣	٨,٩٥١
٩ × ٢٠	٢٠,٢٤,٢٣٤	٧,٤٥٢
١٠ × ٢٠	٢٠,٢٢,٨٥٠	٦,١٦٤
القيمة المستعملة		<u>١٢١,١٢٨</u>

١ تشمل على التكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية.

٢ تستلبي التكاليف المقدرة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

٣ تستلبي المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال ٥٨ القيمة المرحلة للطائرة هي أقل من القيمة القابلة للإسترداد (القيمة المستعملة) وبالتالي فإن (و) نقر بالإعتراف بخسارة إنخفاض في القيمة للطائرة.

جدول ٢. احتساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠٠٠

الطائرة	القيمة المرحلة قبل خسارة إنخفاض القيمة
١٥٠,٠٠٠	
١٢١,١٢٨	القيمة القابلة للإسترداد
<u>(٢٨,٨٧٢)</u>	خسارة إنخفاض القيمة
<u>١٢١,١٢٨</u>	القيمة المرحلة بعد إنخفاض القيمة

الأحجام ١ × ٢٠ - ٣ × ٢٠

مثال ٥٩ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقييم المبلغ القابل للإسترداد للألة. وعلى ذلك، لا يطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

في نهاية عام ٢٠×٤

مثال ٦٠ تم تحمل المصروف الراسمالي، وعلى ذلك عند تحديد القيمة المستعملة للطائرة يتم اخذ المنافع المستقبلية المتوقعة من تجديد المحرك في الاعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدره المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠، ونتيجة لذلك وبموجب الفترتين ١١٠ و ١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتم إعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤

السنة	التدفقات النقدية المستقبلية	مخصومة بمعدل ١٤%
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٥٠٢٠	٣٠,٣٢١	٢٦,٥٩٧
٦٠٢٠	٣٢,٧٥٠	٢٥,٢٠٠
٧٠٢٠	٣١,٧٢١	٢١,٤١١
٨٠٢٠	٣١,٩٥٠	١٨,٩١٧
٩٠٢٠	٣٣,١٠٠	١٧,١٩١
١٠٠٢٠	٢٧,٩٩٩	١,٢٧٥
القيمة المستعملة		<u>١٢٢,٠٧٢</u>

(أ) تشمل المنافع المقدره المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة

مثال ٦١ القابل للإسترداد للطائرة (القيمة المستعملة) أعلى من المبلغ المسجل للطائرة والتكلفة التاريخية المستهلكة (انظر جدول ٤). وعلى ذلك، تقوم المنشأة (ك) بمكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للطائرة في نهاية عام ٢٠×٠ بحيث تسجل الطائرة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٤. حساب مكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠×٠

الآلة	المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠×٠ (جدول ٢)
(وحدة عملة)	
١٢١١٢٨	نهاية عام ٢٠×٤
(٤٨,٤٥٢)	مبلغ الإستهلاك (١٢٢٠ إلى ٤٠×٢٠ - جدول ٥)
٢٥,٠٠٠	الصرف على زيادة للكفاءة
٩٧,٦٧٦	المبلغ المسجل قبل العكس
١٢٢,٠٧٢	المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)
١٧,٣٢٤	عكس خسارة الإنخفاض
١١٥,٠٠٠	المبلغ المسجل بعد العكس
(١) ١١٥,٠٠٠	المبلغ المسجل : التكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)

(أ) تزيد القيمة المستعملة للآلة عما سيكون عليه مبلغها المسجل عند التكلفة التاريخية المستهلكة. وعلى ذلك، يقتصر المكس على مبلغ لا يتجعد منه زيادة المبلغ المسجل للطائرة عن التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٥. ملخص المبلغ المسجل للطائرة

السنة	التكلفة التاريخية المستهلكة	المبلغ المقابل للإسترداد المعدل	مبلغ الإستهلاك	خسارة الإختفاض	المبلغ المسجل بعد الإختفاض
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٠.٢٢٠	١٥٠,٠٠٠	١٢١١٢٨	صفر	(٢٨,٨٧٢)	١٢١,١٢٨
١×٢٠	١٣٥,٠٠٠	غـم	(١٢,١١٣)	صفر	١٠٩,٠١٥
٢×٢٠	١٢٠,٠٠٠	غـم	(١٢,١١٣)	صفر	٩٦,٩٠٢
٣×٢٠	١٠٥,٠٠٠	غـم	(١٢,١١٣)	صفر	٨٤,٧٨٩
٤×٢٠	٩٠,٠٠٠		(١٢,١١٣)		
الزيادة	٢٥,٠٠٠		-		
	١١٥,٠٠٠	١٢٢,٠٧٢	(١٢,١١٣)	١٧,٣٢٤	١١٥,٠٠٠
٧٠×٥	٩٥,٨٣٣ غـم		(١٩,١٦٧)	صفر	٩٥,٨٣٣

غـم = لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإختفاض ممكن أن تكون هي الزيادة / للنقصان.

مثال ٧ اختبار إنخفاض القيمة لوحداث توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية

يتم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال ٦٢ تشري المنشأة (س) ٨٠% من حصص الملكية في المنشأة (ص) مقابل ١,٦٠٠ وحدة عملة لسي ١ كانون الثاني ٢٠٢٣. وفي ذلك التاريخ، يكون لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) قيمة عائدة مقدارها ١,٥٠٠ وحدة عملة. وليس لدى المنشأة (ص) أي إلتزامات طارئة. لذلك، تعترف المنشأة (س) في بياناتها المالية الموحدة:

(أ) بشهرة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة، كونها الفرق بين تكلفة عملية اندماج الأعمال بمبلغ ١,٦٠٠ وحدة عملة وحصة المنشأة (س) بمقدار ٨٠% في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص)؛

(ب) صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) بقيمتها للعائلة بمقدار ١,٥٠٠ وحدة عملة؛ و

(ج) حقوق أقلية بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة، كونها حصة بمقدار ٢٠% في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) والتي يحتفظ بها أطراف خارج المنشأة (س).

مثال ٦٣ إن أصول المنشأة (ص) هي أصغر مجموعة من الأصول التي تولد تكلفات نقدية واردة مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية الواردة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. لذلك، فإن المنشأة (ص) عبارة عن وحدة توليد نقد. ولأن وحدة توليد النقد هذه تحتوي الشهرة ضمن مبلغها المسجل، فإنه يجب اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك مؤشر على احتمال إنخفاض قيمتها (انظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٦٤ في نهاية ٢٠٢٣، تقوم المنشأة (س) بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (ص) وهو ١,٠٠٠ وحدة عملة. وتستخدم المنشأة (س) طريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك خلال ١٠ سنوات من عمر الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) ولا تتوقع أي قيمة متبقية.

إختبار إنخفاض القيمة للمنشأة (ص)

مثال ٦٥ تتسبب حصة من المبلغ القابل للإسترداد للخلص بالمنشأة (ص) بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى حقوق الأقلية غير المعترف بها في الشهرة. لذلك، ووفقاً للفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب تعديل المبلغ المسجل للمنشأة (ص) افتراضياً لكي تشمل الشهرة التي تتسبب إلى حقوق الأقلية، قبل مقارنتها مع المبلغ القابل للإسترداد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة.

الجدول ١- إختيار لإنخفاض القيمة للمنشأة (ص) في نهاية ٢٠٠٣

نهاية ٢٠٠٣

المجموع (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	الشهرة (وحدة عملة)	
١٩٠٠	١٥٠٠	٤٠٠	إجمالي المبلغ المسجل
(١٥٠)	(١٥٠)	-	الإستهلاك المتركم
١٧٥٠	١٣٥٠	٤٠٠	المبلغ المسجل
١٠٠	-	(١٠٠)	حقوق الأقلية غير المعترف بها
١٨٥٠	١٣٥٠	٥٠٠	المبلغ المسجل المعدل فترائيا
١٠٠٠			المبلغ القليل للإسترداد
٨٥٠			خسارة لإنخفاض القيمة

(١) إن الشهرة المنسوبة إلى حصة المنشأة (ص) بمقدار ٨٠% في المنشأة (ص) في تاريخ الانسحاب بالشراء قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة. لذلك، تكون الشهرة المنسوبة لفترائيا إلى حقوق الأقلية بمقدار ٢٠% في المنشأة (ص) في تاريخ الانسحاب بالشراء قيمتها ١٠٠ وحدة عملة

مثال ٦٦ وفقا للفترة ١٠٤ من معيار المحاسبة للدولي ٣٦، يتم تخصيص خسارة لإنخفاض القيمة بمبلغ ٨٥٠ وحدة عملة إلى الأصول في الوحدة من خلال ألا تقلل المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر.

مثال ٦٧ لذلك، يتم تخصيص ٥٠٠ وحدة عملة من خسارة لإنخفاض القيمة بمبلغ ٨٥٠ وحدة عملة إلى الشهرة. ولأنه يتم الإعتراف بالشهرة فقط إلى حد مقدار حصة ملكية المنشأة (ص) بنسبة ٨٠% في المنشأة (ص)، تسترف المنشأة (ص) فقط بنسبة ٨٠% من تلك الخسارة لإنخفاض قيمة الشهرة (أي ٤٠٠ وحدة عملة).

مثال ٦٨ ويتم الإعتراف بخسارة لإنخفاض القيمة المتبقية بمبلغ ٣٥٠ وحدة عملة من خلال تقليل المبلغ المسجل للأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) (راجع الجدول ٢).

الجدول ٢- تخصيص خسارة لإنخفاض القيمة للمنشأة (ص) في نهاية ٢٠٠٣

نهاية ٢٠٠٣

المجموع (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	الشهرة (وحدة عملة)	
١,٩٠٠	١,٥٠٠	٤٠٠	إجمالي المبلغ المسجل
(١,٥٠)	(١,٥٠)	-	الإستهلاك المتركم
١,٧٥٠	١٣٥٠	٤٠٠	المبلغ المسجل
(٧٥٠)	(٣٥٠)	(٤٠٠)	خسارة لإنخفاض القيمة
١,٠٠٠	١,٠٠٠	-	المبلغ المسجل بعد خسارة
			لإنخفاض القيمة

مثال ٨ - تخصيص أصول الشركة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال ٦٩ المشروع (م) ثلاث وحدات توليد نقد هي (أ) و(ب) و(ج). القيمة المرحلة لهذه الوحدات لا تشمل الشهرة. وهناك تغيرات عكسية في البيئة التقنية التي يعمل بها المشروع (م). وعلى ذلك، يقوم المشروع (م) بإجراء اختبارات خلصة بخصفائض قيمة كل وحدة من وحدات توليد النقد الخاصة بها. وفي نهاية عام ٢٠٢٠، كانت المبالغ المرحلة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) هي ١٠٠، ١٥٠ و ٢٠٠ على التوالي.

مثال ٧٠ يتم إجراء المعايير من مقر رئيسي. والمبلغ المرحل لأصول المقر الرئيسي هو ٢٠٠ (وحدة عملة): مبنى المقر الرئيسي ١٥٠ ومركز أبحاث ٥٠ (وحدة عملة). والمبالغ المرحلة الخاصة بوحدات توليد النقد هي دلالة معقولة على الحجم النسبي لمبنى المقر الرئيسي المخصص لكل وحدة من وحدات توليد النقد. والمبلغ المرحل لمركز الأبحاث لا يمكن تخصيصه على أساس معقول لوحدات توليد النقد الفردية.

مثال ٧١ يبلغ العمر النافع الباقي المقدّر لوحدة توليد النقد (أ) ما مقداره ١٠ سنوات. وتبلغ الأعصار للنافعة الباقية للوحدتين (ب) و(ج) وأصول المقر الرئيسي ٢٠ سنة. ويتم حساب استهلاك أصول المقر الرئيسي على أساس القسط الثابت.

مثال ٧٢ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة والقيمة للعللة ناقص التكلفة للبيع ليهما أعلى) لوحدة توليد نقد على أساس للقيمة المستعملة. ويتم حساب القيمة المستعملة باستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٥%.

تحديد أصول الشركة

مثال ٧٣ بموجب الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقوم المشروع (م) أولاً بتحديد كلفة أصول المشروع التي تتعلق بوحدات توليد النقد الفردية التي هي موضوع البحث. وأصول المشروع هي مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

مثال ٧٤ يقوم المشروع (م) بعد ذلك بتقرير كيفية معاملة كل أصل من أصول المشروع :

(أ) يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد تحت المراجعة؛ و

(ب) لا يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحدات توليد النقد الفردية تحت المراجعة.

تخصيص أصول الشركة

مثال ٧٥ يتم تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي للمبلغ المرحل لكل وحدة توليد نقد فردية. ويستخدم أساس تخصيص موزون لأن العمر النافع المقدّر المتبقي لوحدة توليد النقد أ هو ١٠ سنوات، بينما الأعصار للنافعة المقدرة المتبقية لوحدتي توليد النقد (ب) و(ج) هي ٢٠ سنة.

جول ١ - حساب تخصيص موزون للمبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي

نهاية عام ٢٠٠٠				
ا (وحدة عملة)	ب (وحدة عملة)	ج (وحدة عملة)	د (وحدة عملة)	
١٠٠	١٥٠	٢٠٠	٤٥٠	المبلغ المرحل
١٠ سنوات	٢٠ سنة	٢٠ سنة		العمر النافع
١	٢	٢		الوزن بناء على العمر النافع
١٠٠	٣٠٠	٤٠٠	٨٠٠	المبلغ المرحل بعد الوزن
%١٢	%٣٨	%٥٠	%١٠٠	التخصيص حسب الحصة للمبنى
(١٠٠/١٠٠)	(١٠٠/٣٠٠)	(١٠٠/٤٠٠)		
١٩	٥٦	٧٥	(١٥٠)	تخصيص المبلغ المرحل للمبنى (بناء على الحصة أعلاه)
١١٩	٢٠٦	٢٧٥	٦٠٠	المبلغ المرحل (بعد تخصيص للمبنى)

تحديد المبلغ القابل للإسترداد وحساب خسارة إنخفاض القيمة

مثال ٧٦ تقتضي الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم أولاً مقارنة المبلغ القابل للإسترداد لكل وحدة توليد نقد مع مبلغها المسجل، بما في ذلك حصة المبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي المخصص للوحدة، والإعتراف بأية خسائر إنخفاض قيمة نتيجة. كما تقتضي الفقرة ١٠٢ من نفس المعيار بعد ذلك أن يتم مقارنة المبلغ القابل للإسترداد بالخلص بالمنشأة (م) ككل (أي أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشمل على مركز الأبحاث) مع مبلغها المسجل، بما في ذلك مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

جدول ٢ - حساب القيم المستعملة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) والمشروع (م) في نهاية عام ٢٠٢٠:

المنة	أ		ب		ج		م	
	التدفقات النقدية	الخصم	التدفقات النقدية	الخصم	التدفقات النقدية	الخصم	التدفقات النقدية	الخصم
	بسر	% ١٥	بسر	% ١٥	بسر	% ١٥	بسر	% ١٥
	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة
	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة
١	١٨	١٦	٩	٨	١٠	٩	٣٩	٣٤
٢	٣١	٢٣	١٦	١٢	٢٠	١٥	٧٢	٥٤
٣	٣٧	٢٤	٢٤	١٦	٣٤	٢٢	١٠٥	٦٩
٤	٤٢	٢٤	٢٩	١٧	٤٤	٢٥	١٢٨	٧٣
٥	٤٧	٢٤	٣٢	١٦	٥١	٢٥	١٤٣	٧١
٦	٥٢	٢٢	٣٣	١٤	٦	٢٤	١٥٥	٦٧
٧	٥٥	٢١	٣٤	١٣	٦٠	٢٢	١٦٢	٦١
٨	٥٥	١٨	٣٥	١١	٦٣	٢١	١٦٦	٥٤
٩	٥٣	١٥	٣٥	١٠	٦٥	١٨	١٦٧	٤٨
١٠	٤٨	١٢	٣٥	٩	٦٦	١٦	١٦٩	٤٢
١١			٣٦	٨	٦٦	١٤	١٣٢	٢٨
١٢			٣٥	٧	٦٦	١٢	١٣١	٢٥
١٣			٣٥	٦	٦٦	١١	١٣١	٢١
١٤			٣٣	٥	٦٥	٩	١٢٨	١٨
١٥			٣٠	٤	٦٢	٨	١٢٢	١٥
١٦			٢٦	٣	٦٠	٦	١١٥	١٢
١٧			٢٢	٢	٥٧	٥	١٠٨	١٠
١٨			١٨	١	٥١	٤	٩٧	٨
١٩			١٤	١	٤٣	٣	٨٥	٦
٢٠			١٠	١	٣٥	٢	٧١	٤
القيم المستعملة	١٩٩	١٦٤	٢٧١	٧٢٠				

(أ) يفترض أن مركز الأبحاث يولد تدفقات مستقبلية إضافية للمشروع ككل. وعلى ذلك، فسيبلغ القيمة المستعملة لكل وحدة توليد نقد فردية هي كل من القيمة المستخدمة للمشروع ككل. ولا تميز التدفقات النقدية الإضافية إلى مبنى المقر الرئيسي.

جدول ٣ - اختبار إنخفاض القيمة أ، ب و ج

نهاية عام ٢٠٢٠		
أ	ب	ج
وحدة	وحدة	وحدة
عملة	عملة	عملة
١١٩	٢٠٦	٢٧٥
١٩٩	١٦٤	٢٧١
صفر	(٤٢)	(٤)

المبلغ المسجل (بعد تخصيص المبنى) (جدول ١)

المبلغ القابل للاسترداد (جدول ٢)

خسارة الإنخفاض

مثال ٧٧ الخطوة التالية هي توزيع خسائر الإنخفاض بين أصول وحدات توليد النقد ومبنى المقر الرئيسي.

جدول رقم ٤ - تخصيص خسائر الإنخفاض لوحدي توليد النقد (ب) و(ج):

وحدة توليد النقد	ب (وحدة عملة)	ج (وحدة عملة)
إلى مبنى المقر الرئيسي	(١٢) (٢٠٦/٥٦×٤٢)	(١) (٢٧٥/٧٥×٤)
إلى الأصول في وحدة توليد النقد	(٣٠) (٢٠٦/١٥٠×٤٢)	(٣) (٢٧٥/٢٠٠×٤)
	<u>(٤٢)</u>	<u>(٤)</u>

مثال ٧٨ لا يمكن تخصيص مركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحداث توليد النقد (أ) و(ب) و(ج) يقوم المشروع (م) بمقارنة المبلغ المرحل لأصغر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (م) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد.

جدول ٥ - فحص الإنخفاض لأصغر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (م) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد

نهاية عام ٢٠٢٠	أ وحدة عملة	ب وحدة عملة	ج وحدة عملة	المبنى الأبحاث وحدة عملة	مركز المبنى الأبحاث وحدة عملة
المبلغ المسجل	١٠٠	١٥٠	٢٠٠	١٥٠	٦٥٠
خسارة الإنخفاض الناجمة من اختبار "أسفل لأعلى"	-	(٣٠)	(٣)	(١٣)	(٤٦)
المبلغ المسجل بعد اختبار "أسفل لأعلى"	١٠٠	١٢٠	١٩٧	١٣٧	٦٠٤
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)					<u>٧٢٠</u>
خسارة الإنخفاض الناجمة من اختبار "أعلى لأسفل"					<u>صفر</u>

مثال ٧٩ بناء على ذلك لا تنتج خسارة إنخفاض إضافية من تطبيق اختبار إنخفاض القيمة للمشروع (م) ككل، ويتم الاعتراف فقط بخسارة إنخفاض مقدارها ٤٦ (وحدة عملة) نتيجة لتطبيق الخطوة الأولى من الاختبار - أ، ب وج.

المثال ٩- الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العمر النافع غير المحدد

إن الهدف من هذا المثال هو توضيح الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

الخلفية

مثال ٨٠. إن المنشأة (م) هي شركة تصنع متعددة الجسيمات تستخدم القطاعات الجغرافية كصيغة رئيسية لها في إعداد التقارير عن معلومات القطاع. والقطاعات الثلاث التابعة للمنشأة (م) والتي ينبغي إعداد التقارير حولها بناءً على تلك الصيغة هي أوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا. وتم تخصيص الشهرة لأغراض اختبار انخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفصلة - لثلاث في أوروبا (الوحدتان (أ) و (ب)) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة (ج)) - ولمجموعة واحدة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. وتمثل كل من الوحدات (أ) و (ب) و (ج) والعملية (س ص ع) أدنى مستوى ضمن المنشأة (م) يتم وفقه مراقبة للشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.

مثال ٨١. قامت المنشأة (م) بشراء الوحدة (ج)، وهي عملية تصنيع في أمريكا الشمالية، في كانون الأول ٢٠١٠. وعلى عكس عمليات المنشأة (م) الأخرى في أمريكا الشمالية، تعمل الوحدة (ج) في صناعة ذات هولمش عالية ومعدلات نمو مرتفعة، وبمنفعة براءة لمدة ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي. وتم منح البراءة للوحدة (ج) مباشرة قبل شرفها من قبل المنشأة (م). وكجزء من محاسبة شراء الوحدة (ج)، اعترفت المنشأة (م)، بالإضافة إلى البراءة، بالشهرة بقيمة ٣,٠٠٠ وحدة عملة وعلامة تجارية بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة. وحددت إدارة المنشأة (م) أن لدى العلامة التجارية عمر إنتاجي غير محدد. وليس لدى المنشأة (م) أي أصول غير ملموسة أخرى ذات أصل إنتاجية غير محددة.

مثال ٨٢. فيما يلي المبالغ المسجلة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدات (أ) (ب) (ج) والصلية (س ص ع):

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة	الشهرة
وحدة عملة	وحدة عملة
	٣٥٠
	٤٥٠
١,٠٠٠	٣,٠٠٠
	١,٢٠٠
١,٠٠٠	٥,٠٠٠
	المجموع
	(س ص ع)

مثال ٨٣. خلال السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٣، تحدد المنشأة (م) أنه لا يوجد انخفاض في قيمة أي من وحدات توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد الخاصة بها التي تشمل على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ويتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع) للخاصة بتلك الوحدات ومجموعة

الوحدات على أساس حسابات قيمة الإستهلاك. وتحدد المنشأة (م) أن حسابات المبلغ القابل للإسترداد هي أكثر حساسية للتغيرات في الافتراضات التالية:

الوحدتان (أ) و(ب)	الوحدة (ج)	العملية (س ص ع)
إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٤ سنوات)	مسر سندات الحكومة الأمريكية ومنها ٥ سنوات خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٥ سنوات)	إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٥ سنوات)
تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة	تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة	مسر صرف الدين الياباني/الدولار الأمريكي خلال فترة الموازنة
حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة السوق خلال فترة الموازنة
معدل النمو المستخدم في استقراء التكاليف خارج فترة الموازنة	معدل النمو المستخدم في استقراء التكاليف خارج فترة الموازنة	معدل النمو المستخدم في استقراء التكاليف خارج فترة الموازنة

مثال ٨٤ يتم تقدير إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط إجمالي هامش الربح المتوقعة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي تتزايد بنسبة ٥% كل سنة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. وتنتج الوجدتان (أ) و(ب) منتجات تكملية ويتم تشغيلها من قبل المنشأة (م) لتحقيق نص إجمالي هامش الربح.

مثال ٨٥ يتم تقدير حصص السوق خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط حصص السوق المتوقعة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي يتم تعديلها كل سنة لإستيعاب أي نمو أو هبوط متوقع في حصص السوق.

وتوقع المنشأة (م):

(أ) أن تختلف حصص السوق بالنسبة للوحدتين (أ) و (ب)، لكن ستنمو كل منهما خلال فترة الموازنة بمسبة ٣% كل سنة نتيجة للتصنيفات المستمرة في جودة المنتج.

(ب) ستنمو حصة السوق الخاصة بالوحدة (ج) خلال فترة الموازنة بنسبة ٦% كل سنة نتيجة لتزايد النفقات الإعلانية والمنافع المتكاثرة من الحملة التي توافرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

(ج) أن يطرأ أي تغير على حصة السوق الخاصة بالعملية (س ص ع) خلال فترة الموازنة نتيجة للجمع بين التصنيفات المستمرة في جودة المنتج والزيادة المتوقعة في المنافسة.

مثال ٨٦ تشتري الوجدتان (أ) و(ب) المواد الخام من نفس الموردين الأوروبيين، في حين تشتري الوحدة (ج) المواد الخام من موردين مختلفين في أمريكا الشمالية. ويتم تقدير تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) لكي تكون متنسجة مع مؤشرات أسعار المستهلك المقدرة التي تنشرها الوكالات الحكومية في البلدان الأوروبية وأمريكا الشمالية ذات العلاقة.

مثال ٨٧ وتقدر المنشأة (م) مسر سندات الحكومة الأمريكية التي مدتها ٥ سنوات خلال فترة الموازنة بحيث تكون متنسجة مع العائد على تلك السندات في بداية فترة الموازنة. كما تقدر المنشأة (م) مسر صرف الدين الياباني/الدولار الأمريكي بحيث تكون متنسجة مع متوسط مسر الصرف في السوق للعقود الآجلة خلال فترة الموازنة.

مثال ٨٨ تستخدم المنشأة (م) معدلات نمو ثابتة لإستنتاج التكتفقات النقدية خارج فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع). وتقدر المنشأة (م) معدلات النمو للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) بحيث تكون منسجمة مع المعلومات المتوافرة للعامة حول متوسط معدلات النمو طويلة الأجل للأسواق التي تعمل فيها الوحدتان (أ) و (ب) والعملية (س ص ع). وعلى كل حال، فإن معدل نمو الوحدة (ج) يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج). وتعتبر إدارة المنشأة (م) هذا الأمر معقول في ضوء العملية التي توفرها البراءة التي منحتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

مثال ٨٩ تشمل المنشأة (م) الإفصاح التالي في ملاحظات بياناتها المالية للمنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣.

اختبارات لخفض قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

تم تخصيص الشهرة لأغراض اختبار لخفض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفردة - اثنتان في أوروبا (الوحدتان أ و ب) ووحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة ج) - ولمجموعة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. إن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (ج) والعملية (س ص ع) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة، في حين أن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لكل من الوحدتين (أ) و (ب) ليس كذلك. ومع ذلك، تستند المبالغ القابلة للإسترداد للوحدتين (أ) و (ب) إلى بعض الافتراضات الرئيسية نفسها، ويكون المبلغ المسجل الإجمالي للشهرة المخصصة لتلك الوحدات كبيراً.

العملية (س ص ع)

تم تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعملية (س ص ع) على أساس حساب قيمة الإستخدام. ويستخدم ذلك للحساب تقديرات التكتف النقدية المبينة على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة التي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٨,٤%. وتم استقراء التكتفقات النقدية خارج فترة الخمس سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٦,٣%. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه بالعملية (س ص ع). وتعتقد الإدارة أن أي تغيير محتمل معقول في الافتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعملية (س ص ع) لا يؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للعملية (س ص ع) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدة (ج)

تم أيضاً تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) على أساس حساب قيمة الإستخدام. ويستخدم ذلك للحساب تقديرات التكتف النقدية المبينة على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة التي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٩,٢%. ويتم استقراء التكتفقات النقدية للوحدة (ج) خارج فترة الخمس سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ١٢%. ويتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج) بأربع نقاط مئوية. وتستفيد الوحدة (ج) من العملية التي توفرها البراءة التي منحتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي، التي مُنحت لها في كانون الأول ٢٠٠٢. وتعتقد الإدارة أن معدل نمو نسبته ١٢% هو معدل معقول في ضوء تلك البراءة. وتعتقد الإدارة أيضاً أن أي تغيير محتمل معقول في الافتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) لا يؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (ج) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدتان (أ) و(ب)

تم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بالوحدتين (أ) و (ب) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. ولتنتج تلك الوحدات منتجات تكاملية، تستند مبالغها القابلة للإسترداد إلى بعض الإفتراضات الرئيسية نفسها. ويستخدم كلا حسابي قيمة الإستخدام تقديرات التدفق النقدي للمبينة على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة والتي تغطي فترة ٤ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٧,٩%. ويتم استقراء كلا مجموعتي التكتفات النقدية خارج فترة الأربع سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٥%. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدتان (أ) و(ب). كما تقوم أيضا تقديرات التدفق النقدي خلال فترة الموازنة لكلا الوحدتين (أ) و(ب) على أساس نفس إجمالي هوامش الربح المتوقعة خلال فترة الموازنة ونفس تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة. وتعتقد الإدارة أن أي تغير محتمل معقول في أي من هذه الإفتراضات الرئيسية لن يؤدي إلى أن يتجاوز إجمالي المبلغ المسجل للوحدتين (أ) و (ب) إجمالي المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدات.

المعاملة (س ص ع)	الوحدة (ج)	الوحدتان (أ) و(ب) (بالإجمال)
المبلغ المسجل للشهرة	١٢٠٠ وحدة عملة	٨٠٠ وحدة عملة
المبلغ المسجل للعلامة التجارية ذات العمر الإنتاجي غير المحدد	-	-
الإفتراضات الرئيسية المستخدمة في حسابات قيمة الإستخدام ^١		
<ul style="list-style-type: none"> • الإفتراضات الرئيسية • أساس تحديد القيمة (التقسيم) المعينة للإفتراضات الرئيسية 	<ul style="list-style-type: none"> • إجمالي هوامش الربح المشمول في الموازنة. • متوسط إجمالي هوامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتصنيفات الكفاءة. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • إجمالي هوامش الربح المشمول في الموازنة متوسط إجمالي هوامش الربح المتحققة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتصنيفات الكفاءة. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات.
<ul style="list-style-type: none"> • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات.
<ul style="list-style-type: none"> • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. • تتنجم القيمة المعينة للإفتراضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات.

يُتابع...

... يتبع			
<ul style="list-style-type: none"> • الإفترضات الرئيسية. • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفترضات الرئيسية 	<ul style="list-style-type: none"> • سعر صرف الدين الأمريكي/ الدولار الموزنة. • متوسط سعر الصرف في السوق للعقد الأجل خلال فترة الموزنة. • تتسم القيمة المعينة للإفترضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تتضمن سعر المواد الخام. • مؤشر أسعار المستهلك المقدرة خلال فترة الموزنة لبلدان أوروبا التي يتم شراء المواد الخام منها. • تتسم القيمة المعينة للإفترضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تتضمن سعر المواد الخام. • مؤشر أسعار المستهلك المقدرة خلال فترة الموزنة لبلدان أمريكا الشمالية التي يتم شراء المواد الخام منها. • تتسم القيمة المعينة للإفترضات الرئيسية مع المصادر الخارجية للمعلومات.
<ul style="list-style-type: none"> • الإفترضات الرئيسية • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفترضات الرئيسية 	<ul style="list-style-type: none"> • حصة السوق المشمولة في الموزنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموزنة. • تتسم القيمة المعينة للإفترضات الرئيسية لتجربة السليقة، لا يتوقع حدوث تغير في حصة السوق نتيجة لتحصينات المستمرة في جودة المنتج إضافة إلى الزيادة المتوقعة في المظلمة. 	<ul style="list-style-type: none"> • حصة السوق المشمولة في الموزنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموزنة. • كل سنة للنمو المتوقع في حصة السوق. • تعتقد الإدارة أن نمو حصة السوق بنسبة ٦% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول بسبب الزيادة في النفقات الإعلانية والمنافع المتكاثرة من الحصة التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على المنتج الرئيسي للوحدة (ج)، وعلاقات التصاريح المتوقعة تحقيقها من تشغيل الوحدة (ج) كجزء من قطاع المنشأة (م) في أمريكا الشمالية. 	<ul style="list-style-type: none"> • حصة السوق المشمولة في الموزنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموزنة. • كل سنة للنمو المتوقع في حصة السوق. • تعتقد الإدارة أن نمو حصة السوق بنسبة ٦% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول بسبب الزيادة في النفقات الإعلانية والمنافع المتكاثرة من الحصة التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على المنتج الرئيسي للوحدة (ج)، وعلاقات التصاريح المتوقعة تحقيقها من تشغيل الوحدة (ج) كجزء من قطاع المنشأة (م) في أمريكا الشمالية.

(٩) إن الإفترضات الرئيسية المبينة في الجدول للوحدتين (أ) و (ب) هي فقط تلك المستخدمة في حسابات المبالغ القليلة للإسترداد لكلا الوحدتين.

المعيار المحاسبي الدولي ٣٧

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

المقدمة

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ٢٣

معيـار المحاسبة الدولي ٣٧

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الهدف

النطاق

تعريفات

المخصصات والإلتزامات الأخرى

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

الإعتراف

المخصصات

الإلتزام الحالي

الحدث السابق

التدفق الصادر المحتمل للموارد المجردة للمنافع الاقتصادية

التقدير الموثوق للإلتزام

الإلتزامات المحتملة

الأصول المحتملة

القياس

الفضل تقدير

المخاطرة وحالات عدم التأكد

القيمة الحالية

الأحداث المستقبلية

الإستيعادات المتوقعة في الأصول

التعويضات

التغيرات في المخصصات

استخدام المخصصات

تطبيق قواعد الإعتراف والقياس

حسابات التشغيل المستقبلية

العقود المثقلة بالأعباء

إعادة الهيكلة

الإفصاح

أحكام تنقلالية

تاريخ النفاذ

الملاحق

أ الجدول - للمخصصات، الإلتزامات المحتملة، الأصول المحتملة، التعويضات

ب خارطة القرارات

ج أمثلة: الإعتراف

د أمثلة: الإفصاح

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" مبين في الفقرة ١-٩٥. تتسلى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعليير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية و عرضها"، معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ محاسبة وإفصاح كافة المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، فيما عدا:

(أ) تلك الناجمة عن الأدوات المالية المرحطة بالقيمة العادلة؛

(ب) تلك الناجمة عن العقود غير المنفذة، فيما عدا الحالات التي يكون العقد فيها متقلاً بالإلتزامات، والعقود غير المنفذة هي العقود التي لم ينجز بموجبها أي طرف أياً من إلتزاماته أو قام كلا الطرفين بالتنازل إلتزاماتها جزئياً إلى حد متساو؛

(ج) تلك الناشئة في منشآت لتأمين من العقود مع حملة الديون؛ أو

(د) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

المخصصات

مقدمة ٢ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، ويجب الاعتراف بها فقط في الحالات التالية:

(أ) عندما يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستراتيجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) عندما يكون من المحتمل (أي أكثر احتمالاً من عكسه) أن تكلفاً صادراً للموارد المجمدة للمنفعة الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) إذا كان من الممكن إجراء تقديراً موثقاً به لمبلغ الإلتزام، ويشير المعيار إلى أنه فقط في حالات نادرة جداً لا يكون فيها إجراء تقدير لها موثوق به أمراً ممكناً.

مقدمة ٣ يعرف المعيار الإلتزام المستلج على أنه إلتزام ينتج عن إجراءات المشروع حيث:

(أ) يكون المشروع قد صرح للأطراف الأخرى من خلال نمط قائم للممارسة السابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و

(ب) نتيجة لذلك لوجد المشروع توقعاً صحيحاً لدى الأطراف الأخرى أنها ستقوم بتنفيذ هذه المسؤوليات.

مقدمة ٤ في حالات نادرة، على سبيل المثال في قضية قانونية، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثاً سابقاً سيتسبب في نشوء إلتزام حالي إذا كان هناك احتمال كبير، مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بوجود إلتزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الإلتزام الحالي إذا تمت تلبية معايير الاعتراف الأخرى المبينة أعلاه، وإذا كان هناك احتمال كبير بعدم وجود إلتزام حالي يقوم المشروع بالإفصاح عن إلتزام محتمل، إلا إذا كانت إيجابية حدوث تنفق مصادر للموارد المجمدة للمنفعة الاقتصادية بعيدة الحدوث.

مقدمة ٥ يجب أن يكون المبلغ المحترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، وبكلمات أخرى للمبلغ الذي ستكفنه المنشأة بشكل معقول لتسديد الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو تحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت.

مقدمة ٦ يتطلب المعيار وجوب قيام المشروع بما يلي عند قياس مخصص ما :

- (أ) لحد المخاطر وحالات عدم التكد في الإعتبار. على أن، عدم التكد لا يبرر انشاء مخصصات زائدة أو المبلغ المتعددة في تحديد مبلغ الإلتزامات؛
- (ب) خصم المخصصات، حيث يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود مالياً، وذلك باستخدام سعر (أو أسعار خصم) لما قبل الضريبة تعكس التقييمات الحالية في السوق للقيمة الزمنية للنقود وتلك المخاطر المتعلقة بالإلتزام الذي لم يتم إظهاره في الفصل لتقدير للصرف، وحيث يتم استعمال الخصم يتم الإعتبار بالزيادة في المخصص نتيجة لمرور الوقت على أنه مصروف فائدة؛
- (ج) الأخذ في الإعتبار الأحداث المستقبلية، مثل للتغيرات في لقاؤون والتغيرات التقنية، حيث توجد أدلة موضوعية كافية أنها ستقع ؛ و
- (د) عدم الأخذ في الإعتبار المكاسب من التصرف المتوقع في الأصول حتى ولو كان للتصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص.

مقدمة ٧ قد يتوقع المشروع استرداد بعض أو كل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، ويجب على المشروع:

- (أ) الإعتبار بمبلغ مستمر فقط عندما يكون مؤكداً بالفعل أن ذلك المبلغ سيتم استرداده إذا قام المشروع بتسديد الإلتزامه، ويجب أن لا يزيد المبلغ المعترف به للإسترداد عن مبلغ المخصص؛ و

- (ب) الإعتبار بالتعويض على أنه أصل منفصل. وفي بيان الدخل، يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصصاً منه المبلغ المعترف به للإسترداد.

مقدمة ٨ يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتحديثها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أن تكفياً صافراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام فله يجب عكس المخصص.

مقدمة ٩ يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الإعتبار بالمخصص لها في الأصل.

المخصصات - تطبيقات محددة

مقدمة ١٠ يوضح المعيار كيف يجب تطبيق الإعتبار بالمخصصات وقياسها في ثلاث حالات محددة: خسائر التشغيل المستقبلية والعقود المثقلة بالإلتزامات وإعادة الهيكلة.

مقدمة ١١ يجب عدم الإعتبار بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية، وتوقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض قيم أصول معينة للعلية، وفي هذه الحالة يقوم المشروع باختيار هذه الأصول من أجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " انخفاض قيمة الأصول".

مقدمة ١٢ إذا كان المشروع عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص، والعقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

مقدمة ١٣ يعرف المعيار إعادة الهيكلة على أنها برنامج خططلت له الإدارة وتحت سيطرتها، وبغير مادي اما:

(أ) نطلق للعمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) أسلوب التقييم بالعمل.

مقدمة ١٤ يتم الاعتراف بمخصص لإعادة هيكلة التكاليف فقط عندما تتم تلبية المقاييس العامة للاعتراف بالمخصصات، وفي هذا المجال ينشأ الالتزام بناء إعادة الهيكلة فقط عندما يكون المشروع :

(أ) له خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

(١) العمل المعني أو جزء منه؛

(٢) المواقع الرئيسية المتأثرة؛

(٣) موقع وعمل والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم؛

(٤) الصرف الذي سيتم التقييم به؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ للخطة؛ و

(ب) أحدثت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بها بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.

مقدمة ١٥ لا ينشأ عن قرار للإدارة أو لمجلس الإدارة بإعادة الهيكلة التزام بناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا اتخذ المشروع قبل تاريخ الميزانية العمومية ما يلي:

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ؛ أو

(ب) أبلغ خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

مقدمة ١٦ حيث تشمل إعادة الهيكلة بيع عملية لا ينشأ أي التزام بالبيع حتى يلتزم المشروع بالبيع، أي توجد اتفاقية بيع ملزمة.

مقدمة ١٧ يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة والتي هي:

(أ) ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة؛ و

(ب) ليست متعلقة بالأنشطة القائمة للمشروع، وهكذا لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل: إعادة تكريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين أو للتصديق أو الإستثمار في أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

الإلتزامات المحتملة

مقدمة ١٨ يعرف المعيار الإلتزام المحتمل على أنه:

(أ) الإلتزام محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة ووجوده سينكذ فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع؛ أو

(ب) الإلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف به بسبب ما يلي:

(١) ليس من المحتمل أن تنفقا صادرا للموارد المصدرة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

مقدمة ١٩ يجب على المشروع عدم الاعتراف بالإلتزام محتمل، ويجب على المشروع الإفصاح عن إلتزام محتمل إلا إذا كان احتمال حدوث تنفق للموارد الصادرة المصدرة للمنافع الاقتصادية بعيدا.

الأصول المحتملة

مقدمة ٢٠ يعرف للمعيار الأصل المحتمل على أنه أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، ومثال ذلك مطالبة يتابعها المشروع من خلال عمليات قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

مقدمة ٢١ يجب على المشروع عدم الاعتراف بأصل محتمل، ويجب الإفصاح عن أصل محتمل حيث يكون التنفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملا.

مقدمة ٢٢ عندما يكون تحقيق للدخل مؤكدا بالفعل عندئذ لا يكون الأصل المتعلق بذلك أصلا محتملا، ويكون الاعتراف به مناسباً.

تاريخ النفاذ

مقدمة ٢٣ يصبح هذا المعيار نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل ليكر.

معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقياس الاعتراف ولس الاعتراف المناسبة على المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

١ يجب ان يطبق هذا المعيار جميع المشاريع في المحاسبة عن المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا:

- (أ) تلك الناتجة من العقود غير المنفذة، فيما عدا حيث يكون للعقد مثقلا بالأعباء ؛ و
- (ب) إتم إغائها]
- (ج) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

٢ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

٣ العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يتم بموجبها أي طرف بأداء أي من إلتزاماته او قام كلا الطرفين بأداء إلتزاماتها جزئيا الى حد متساو. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا اذا كانت مثقلة بالأعباء.

٤ إتم إغائها]

٥ حيث يتناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات، او الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، يطبق المشروع ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لإنماج الأعمال على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣ "إنماج الأعمال" معاملة المنشأة المشتركة للإلتزامات الطارئة المضمونة في إنماج الأعمال. وعلى نحو مماثل، يتم للتطرق إلى أنواع معينة من المخصصات في المعايير الخاصة بما يلي:

(أ) عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء") ؛

(ب) ضرائب الدخل (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل") ؛

(ج) عقود الإيجار (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار")، على أنه، حيث لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٧ على متطلبات محددة لتناول العقود التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالأعباء فإن هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات؛

(د) منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين")؛ و

(هـ) عقود التأمين (انظر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"). إلا أن هذا المعيار ينطبق على المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة لشركة التأمين، باستثناء تلك التي تنشأ عن إلتزاماتها وحقوقها التعاقدية بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

- ٦ قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالإعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما يعطى للمشروع ضمانات مقابل رسم. ولا يتناول هذا المعيار الإعتراف بالإيراد. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" الظروف التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد ويقدم إرشادا عمليا بشأن تطبيق مقاييس الإعتراف. ولا يغير هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٨.
- ٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها التزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدتين. وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" أيضا في سياق بنود مثل الإستهلاك وانخفاض قيمة الأصول والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ للمرحلة للأصول ولا يتناولها هذا المعيار.
- ٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الإنفاق تعامل كأصول أو كمصروفات. وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار. وتبعاً لذلك، لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رأسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.
- ٩ ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقعة). وحيث تلمي إعادة هيكلة تعريف العملية المتوقعة فقد يطلب المعيار الدولي لإعداد للتقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم التبيع والعمليات المتوقعة" إصاحات إضافية.

تعريفات

- ١٠ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:
 - المخصص هو إلتزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدتين.
 - الإلتزام هو إلتزام حالي للمشروع ناشئ من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر من المشروع لموارد تجسد منافع اقتصادية.
 - الحادث الملزم هو حدث يخلق إلتزاماً قانونياً أو مستتجاً ينجم عنه عدم وجود دليل حقيقي للمشروع لتسديد ذلك الإلتزام.
 - الإلتزام القانوني هو إلتزام ملخوذ من:
 - (أ) عقد (من خلال احكامه الصريحة او الضمنية) ؛
 - (ب) تشريع؛ أو
 - (ج) تطبيق آخر للقانون.
 - الإلتزام الاستثنائي هو إلتزام ملخوذ من أفعال المشروع حيث:
 - (أ) من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المطبقة أشار المشروع لأطراف أخرى انه سيقبل مسؤوليات معينة أو بيان حالي محدد بشكل كاف ؛ و
 - (ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعاً صحيحاً من جانب الأطراف الأخرى انه سيقوم بأداء هذه المسؤوليات.

الإلتزام المحتمل هو:

- (أ) الإلتزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع؛ أو
- (ب) الإلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:
- (١) ليس من المحتمل أن يطلب تدفق صافٍ للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الإلتزام؛ أو
- (٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيؤكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.

العقد المثلث بالأعباء هو العقد الذي تريد منه للتكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير ماليا إما:

- (أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو
- (ب) أسلوب القيام بالعمل.

المخصصات والإلتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الإلتزامات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكيد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي للإلتزامي للتسديد، وبالمقارنة مع ذلك:

- (أ) الذمم التجارية الدائنة هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت التوفير لها أو تم الإتفاق رسمياً بشأنها مع المورد؛ و
- (ب) للمستحقات هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير لها أو الإتفاق رسمياً بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (مثال ذلك المبالغ المتعلقة برفق مستحق لإجازة)، وبالرغم من أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت للمستحقات فلن عدم التأكيد بشكل عام أقل مما هو بالنسبة للمخصصات.

كثيراً ما يتم التقرير عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل" للأصول والإلتزامات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "الإلتزامات المحتملة" للإلتزامات التي لا تلي مقاييس الإعراف.

١٣ يميز هذا المعيار بين ما يلي:

(أ) المخصصات - المعترف بها كإلتزامات (على افتراض إمكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن إلتزامات حالية ومن المحتمل أن تنفق صائرا للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزامات ؛ و

(ب) الإلتزامات المحتملة - المعترف بها كإلتزامات لأنها إما:

(١) إلتزامات ممكنة، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تنفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ؛ أو

(٢) إلتزامات حالية لا تلي مقاييس الإعراف في هذا المعيار (لأنه إما ليس من المحتمل أن تنفقا صائرا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كلف لمبلغ الإلتزام).

الإعتراف

المخصصات

١٤ يجب الإعراف بمخصص عندما:

(أ) يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستثنائي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) من المحتمل أنه سيطلب تنفق صادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

إذا لم يتم تلبية هذه الشروط، يجب عدم الإعراف بمخصص.

الإلتزام الحالي

١٥ في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثا سابقا سبب في نشوء إلتزام حالي، ومع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة إذا كان وجود إلتزام حالي أكثر احتمالا من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية.

١٦ في معظم الحالات تقريبا سيكون من الواضح ما إذا كان حدث سابق تمسب في نشوء الالتزام الحالي، وفي حالات نادرة، مثل ذلك في قضية قانونية، قد يكون هناك خلاف حول ما إذا كانت أحداث معينة قد وقعت أو ما إذا كان ينجم عن هذه الأحداث الالتزام الحالي، وفي هذه الحالة يحدد المشروع ما إذا كان الالتزام الحالي موجودا في تاريخ الميزانية العمومية بأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الاعتبار بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أسس هذه الأدلة:

- (أ) حيث يكون وجود الالتزام الحالي أكثر احتمالا من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية يعترف المشروع بمخصص (إذا تم تلبية مقاييس الإعراف)؛ و
- (ب) حيث يكون عدم وجود الالتزام الحالي أكثر احتمالا في تاريخ الميزانية العمومية يفصح المشروع عن الالتزام محتمل الا إذا كان التدفق الصادر للموارد المجددة للمنفعة الاقتصادية بعيد الإحتمال (انظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ الحدث السابق الذي يؤدي إلى الالتزام الحالي يسمى حدثا ملزما، وحتى يكون الحدث حدثا ملزما من الضروري عدم وجود بديل قطعي لدى المشروع لتسديد الالتزام الذي أوجده الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:

- (أ) حيث يمكن فرض تنفيذ الالتزام بموجب القانون؛ أو
- (ب) في حالة الالتزام الاستنتاجي حيث يوجد الحدث (الذي قد يكون إجراء للمشروع) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المشروع سينفذ لالتزامه.

١٨ تتناول البيانات المالية للمركز المالي لمشروع في نهاية فترته الخاصة بتقديم التقارير وليس مركزه الممكن في المستقبل. وعلى ذلك لا يتم الإعراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل. والالتزامات الوحيدة التي يتم الإعراف بها في الميزانية العمومية لمشروع هي تلك القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

١٩ الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة للقائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمشروع (أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الإعراف بها كمخصصات، والأمثلة على هذه الالتزامات هي للعقوبات أو تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للموارد المجددة للمنفعة الاقتصادية كتسديد بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمشروع، وبالمثل يعترف المشروع بمخصص لتكاليف إغلاق مشروع نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي يجبر فيه المشروع على إصلاح تلف الذي حدث، وبالمقارنة مع ذلك نظرا للضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد ينوي المشروع أو يحتاج إلى القيام بالاتفاق للعمل بطريقة معينة في المستقبل (مثل ذلك تركيب فلاتر دخان في نوع معين من المصانع)، ونظرا لأن المشروع يمكنها تجنب الاتفاق المستقبلي من خلال إجراءاته المستقبلية، مثال ذلك بتغيير أسلوب عمله لا يكون عليه الالتزام الحالي لذلك الاتفاق المستقبلي ولا يتم الإعراف بمخصص.

٢٠ يتعلق الإلتزام دائما بطرف آخر يكون الإلتزام مستحقا له، على أنه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الإلتزام - في الحقيقة قد يكون الإلتزام للجمهور بشكل عام، ونظرا لأن الإلتزام يشمل تعهدا لطرف آخر فانه ينجم عن ذلك أن قرار الادارة أو مجلس الإدارة لا ينشأ عنه إلتزام إستراتيجي في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا تم إبلاغ القرار قبل تاريخ الميزانية العمومية لأولئك الذين يتأثرون به بطريقة محددة بشكل كاف لإيجاد توقع صحيح لديهم أن المشروع سيقوم بتنفيذ مسؤوليته.

٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه إلتزام في الحال قد ينشأ عنه إلتزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون أو بسبب أن إجراء (مثال ذلك بيان علني محدد بشكل كاف) يقوم به المشروع يتسبب في حدوث إلتزام إستراتيجي، فعلى سبيل المثال عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك إلتزام لتقويم النتائج، على أن السبب في التلف سيصبح حدثا ملازما عندما يتطلب قانون جديد اصلاح التلف الحالي أو عندما يتقبل المشروع علنا مسؤولية الإصلاح بطريق تخلق إلتزاما إستراتيجيا.

٢٢ حيث لم يتم بعد اكمال تفاصيل قانون جديد مقترح ينشأ إلتزام عندما يكون من المؤكد بالفعل أن التشريع سيصدر كما تمت صياغته، ولغرض هذا المعيار يعمل هذا الإلتزام على أنه إلتزام قانوني، والإختلافات في الظروف المحيطة باصدار التشريع تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يجعل من القانون مؤكدا بالفعل، وفي العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكيد أن القانون سيتم اصداره إلى أن يصدر بالفعل.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية

٢٣ من أجل أن يحقق إلتزام شروط الاعتراف يجب أن لا يكون هناك فقط إلتزام حالي ولكن أيضا احتمال للتدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد ذلك الإلتزام، ولغرض هذا المعيار* يعتبر التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر أنه محتمل إذا كان احتمال حدوثه اكبر من عدمه، أي أن احتمال وقوع الحدث اكبر من احتمال عدم وقوعه، وحيث لا يكون من المحتمل وجود إلتزام حالي يفصح المشروع عن إلتزام محتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال (انظر الفقرة ٨٦).

٢٤ حيث يكون هناك عدد من الإلتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات المنتجات أو عقود مماثلة) فإن احتمال أن يكون للتدفق الصادر مطلوبا للتسديد يتم تحديده بالنظر في فئة الإلتزامات ككل، وبالرغم من أن احتمال التدفق الصادر لأي بند واحد قد يكون ضئيلا فقد يكون من المحتمل أنه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسديد فئة الإلتزامات ككل، وإذا لم تكن الحالة كذلك يتم الاعتراف بمخصص (إذا كانت مقاييس الاعتراف الأخرى قد تمت تلبيةها).

* أن تفسير كلمة "محتمل" في هذا المعيار على أنها "كثير لاحتمالاً" لا ينطبق بالضرورة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

التقدير الموثوق للإلتزام

- ٢٥ ان استخدام التقديرات هو جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة لكثير من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا في حالات نادرة جداً سيكون المشروع قادرة على تحديد نطلق من النتائج الممكنة، ويستطيع بناء على ذلك عمل تقدير للإلتزام موثوق به بشكل كاف لاستخدامه في الإعراف بمخصص.
- ٢٦ في للحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به يوجد إلتزام لا يمكن الإعراف به، ويتم الإفصاح عن الإلتزام على أنه إلتزام محتمل (انظر الفقرة ٨٦).

الإلتزامات المحتملة

- ٢٧ يجب على المشروع عدم الإعراف بالإلتزام محتمل.
- ٢٨ يتم الإفصاح عن الإلتزام محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٦، إلا إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المجمدة للمنافع الاقتصادية بعيدة.
- ٢٩ حيث يكون المشروع مسؤولاً جماعياً وفردياً عن إلتزام يعمل ذلك الجزء من الإلتزام الذي يتوقع أن تقوم الأطراف الأخرى بتلبيته على أنه إلتزام محتمل، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المجمدة للمنافع الاقتصادية له، إلا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به.
- ٣٠ قد تتطور الإلتزامات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبنيهاً، وعلى ذلك يتم تقييمها باستمرار لتحديد ما إذا كان لتدفق الصادر للموارد المجمدة للمنافع الاقتصادية قد أصبح محتملاً، وإذا أصبح من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للمنافع الاقتصادية المستقبلية لبدء تم في السابق التعامل معه على أنه إلتزام محتمل فإنه يتم الإعراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تغير في الإحتمال (فيما عدا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به).

الأصول المحتملة

- ٣١ يجب على المشروع عدم الإعراف بأصل محتمل.
- ٣٢ تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مرسومة أو أحداث أخرى غير متوقعة تنسب في إمكانية تدفق وارد للمنافع الاقتصادية للمشروع، ومثال ذلك مطالبة بتابعها المشروع من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.
- ٣٣ لا يتم الإعراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية حيث أنه قد ينجم عن ذلك الإعراف بالدخل الذي قد لا يتحقق أبداً، على أنه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الأصل أصلاً محتملاً ويكون الإعراف به مناسباً.
- ٣٤ يتم الإفصاح عن أصل محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٩، حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً.

٣٥ يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان إظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية، وإذا أصبح من المؤكد بالفعل أن تكفاً وارداً للمنافع الاقتصادية سيحدث فإنه يتم الاعتراف بالأصل وبالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير، وإذا أصبح التفتق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً يقوم المشروع بالإفصاح عن الأصل المحتمل (انظر الفقرة ٨٩).

القياس

أفضل تقدير

٣٦ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

٣٧ إن أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي هو المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو لتحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت، وكثيراً ما يكون مستحيلاً أو مكلفاً بشكل مانع لتسديد أو تحويل إلتزام في تاريخ الميزانية العمومية، على أن تقدير المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد أو تحويل الإلتزام يعطي أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

٣٨ يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي حسب رأي إدارة المشروع بعززه خبرة العمليات المعاملة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين، وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الاعتبار لية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٣٩ يتم للتعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الاعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف، وحيث يتعلق المخصص لأذي يتم قياسه بعدد كبير من البنود يتم تقدير الإلتزام بوزن جميع للنتائج الممكنة حسب احتمالاتها، ويسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير "القيمة المتوقعة"، وعلى ذلك يكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال ٦٠% أو ٩٠%، وحيث يكون هناك نطاق مستمر من للنتائج الممكنة وكل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها تستخدم نقطة الوسط في النطاق.

مثال

يقوم مشروع ببيع بضائع مع ضمان ينطلي بموجبه الصلاء عن تكلفة اصلاحات اية عيوب في الصنع تصبح ظاهرة خلال أول ستة شهور بعد البيع، وإذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فإنه ستدجم تكاليف اصلاح مقدارها ١ مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فإنه سينجم عن ذلك تكاليف بيع مقدارها ٤ مليون، وتدل الخبرة السابقة للمشروع والتوقعات المستقبلية على أنه بالنسبة للسنة القادمة فإن ٧٥% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب، ٢٠% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة، ٥% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية، وحسب الفقرة ٢٤ تقوم المنشأة بتقييم احتمال التلطف الصادر لإلزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي:

$$(٧٥\% \text{ من الصفر}) + (٢٠\% \text{ من } ١ \text{ مليون}) + (٥\% \text{ من } ٤ \text{ ملايين}) = ٤٠٠,٠٠٠$$

٤٠ حيث يتم قياس إلزام مفرد فإن النتيجة الفردية الأكثر احتمالاً قد تكون أفضل تقدير للإلزام، على أنه حتى في مثل هذه الحالة يأخذ المشروع في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وحيث تكون النتائج الأخرى الممكنة إما أنها على الأغلب أعلى أو على الأغلب أقل من النتيجة الأغلب احتمالاً يكون أفضل تقدير مبلغاً أعلى أو مبلغاً أقل، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة اصلاح خطأ جسم في مصنع رئيسي أقامته لعمل فإن النتيجة الفردية الأغلب احتمالاً هي نجاح الإصلاح عند أول محاولة بتكلفة مقدارها ١,٠٠٠، ولكن يتم وضع مخصص لمبلغ أكبر إذا كان هناك احتمال كبير بضرورة اجراء محاولات أخرى.

٤١ يتم قياس المخصص قبل احتساب الضرورية حيث يتم تناول النتائج الضرورية للمخصص والتغيرات فيه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢ يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتماً بالعديد من الأحداث والظروف في الاعتبار من أجل للتوصل إلى أفضل تقدير للمخصص.

٤٣ نصف المخاطرة تقلبات الناتج، وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يقاس بمقداره المطلوب، وتدعو الحاجة إلى اتخاذ جانب الحذر عند إصدار أحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحيث لا تتم المبالغة في الدخل أو الأصول وعدم تقدير المصروفات أو الإلتزامات بأقل من قيمتها، على أن عدم التأكد لا يبرر وضع مخصصات مفرطة أو مبالغية متعددة في الإلتزامات، فعلى سبيل المثال إذا قدرت التكاليف المتوقعة لناتج عكسي بشكل خاص على أساس حصيد فإن هذا الناتج لا يعامل عندئذ بشكل متعمد على أنه أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية، وتدعو الحاجة إلى العناية لتجنب ازدواجية التعديلات للمخاطرة وعدم التأكد مع نتائجه للمبالغة في المخصص.

٤٤ يتم الإلتصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بمبلغ للصرف الذي تم لجروؤه بموجب الفقرة ٨٥ (ب).

القيمة الحالية

٤٥ حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود مالياً يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقعة أن تكون مطلوبة لتسديد الالتزام.

٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود فإن المخصصات للخصمة بالتكتلات النقدية الصادرة التي تنشأ بعد وقت قصير بعد تاريخ الميزانية العمومية تشكل عبئاً كبيراً من تلك المخصصات حيث تنشأ تكتلات نقدية صادرة بنفس المبلغ فيما بعد، ولذلك يتم خصم المخصصات حيث يكون الأثر مادياً.

٤٧ يجب أن يكون سعر (أو أسعار الخصم) هو سعر (أسعار) ما قبل الضريبة الذي يعكس تكيفات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالمطلوب، ويجب أن لا يعكس سعر (أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨ يجب إظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ الإلتزام لتسديد الإلتزام وذلك في مبلغ مخصص حيث توجد أدلة موضوعية كافية على أنها ستقع.

٤٩ قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة بشكل خاص عند قياس المخصصات، فعلى سبيل المثال قد يعتقد المشروع أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره النافع ستخفضها لتغيرات المستقبلية في التكلفة، ويعكس المبلغ المعترف به توقعاً معقولاً لمرقبين مؤهلين فنياً وموضوعيين مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة بالنسبة للتكلفة التي ستكون متوفرة في وقت التنظيف، وهكذا من المناسب على سبيل المثال إدخال التخفيضات المتوقعة في للتكلفة المرتبطة مع الخبرة الزائدة في تطبيق التقنية الحالية أو للتكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما تم في السابق، على أن المشروع لا يتوقع تطوير تقنية جديدة كلية للتنظيف إلا إذا كانت هناك أدلة موضوعية كافية على ذلك.

٥٠ يؤخذ أثر التشريع الجديد الممكن في الاعتبار عند قياس الإلتزام الحالي عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أن صدور التشريع مؤكد بالفعل، ومجموعة الظروف المختلفة التي تنشأ أثناء التطبيق تجعل من الصعب تحديد حدث واحد يوفر أدلة كافية وموضوعية في كل حالة، والأدلة مطلوبة بالنسبة لما سيطلبه التشريع وما إذا كان من المؤكد بالفعل أنه سيصدر وينفذ في الوقت المناسب، وفي العديد من الحالات أن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

الإستبعاد المتوقع للأصول

٥١ يجب عدم أخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الاعتبار عند قياس مخصص.

٥٢ لا تؤخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الاعتبار عند قياس مخصص حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص، وبدلاً من ذلك يعترف المشروع بالمكاسب من الإستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول الأصول المعنية.

التعويضات

٥٣ حيث يتوقع ان تقوم جهة اخرى برد بعض او جميع المصروف الإلتزام لتسديد مخصص فانه يجب الاعتراف بالتعويض فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل انه سيتم استلام مبلغ التعويض اذا قام المشروع بتسديد الإلتزام، ويجب معاملة مبلغ التعويض على انه اصل منفصل، ويجب ان لا يزيد مبلغ التعويض المعترف به عن مبلغ المخصص.

٥٤ في بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصصا منه مبلغ التعويض المعترف به.

٥٥ في بعض الأحيان يتوقع المشروع من طرف آخر ان يقوم بدفع جزء من الصرف الإلتزام لتسديد مخصص أو كامله (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر اما برد المبالغ التي دفعها المشروع أو بدفع المبالغ مباشرة.

٥٦ في معظم الحالات يبقى المشروع مسؤولا عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المشروع تسديد المبلغ بكامله اذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بمخصص لمبلغ الإلتزام بكامله، كما يتم الاعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون مؤكدا بالفعل ان مبلغ التعويض سيتم استلامه اذا قام المشروع بتسوية الإلتزام.

٥٧ في بعض الحالات، لا يكون المشروع مسؤولا عن التكاليف اذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع. وفي هذه الحالة لا يتحمل المشروع أي إلتزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص.

٥٨ كما هو مبين في الفقرة ٢٩، فإن الإلتزام المسؤولية عنه المشروع جماعيا وفرديا هو إلتزام محتمل الى الحد الذي يتوقع فيه ان تقوم اطراف اخرى بتسديد الإلتزام.

التغيرات في المخصصات

٥٩ يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية صومية وتحديثها لظهور الفضل تكثير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل انه سيطلب تدفق مصادر للموارد المجردة للمنافع الاقتصادية لتسديد الإلتزام فانه يجب عكس المخصص.

٦٠ حيث يتم استخدام الخصم يزيد المبلغ المرحل لمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم الاعتراف بهذه الزيادة على انها مصروف إلتراض.

إستخدام المخصصات

٦١ يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الاعتراف لها بالمخصص في الأصل.

٦٢ توضع فقط المصروفات المتعلقة بالمخصص الأصلي مقلبه. ووضع المصروفات مقابل مخصص تم الاعتراف به في الأصل لغرض آخر سيخفي أثر حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإعراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

- ٦٣ يجب عدم الإعراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.
- ٦٤ لا تلي خسائر التشغيل المستقبلية تعريف الإلتزام في الفقرة ١٠ ومقاييس الإعراف العامة للمخصصات الواردة في الفقرة ١٤.
- ٦٥ إن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض أصول معينة للعملية، ويقوم المشروع باختبار هذه الأصول من أجل انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

العقود المثقلة بالأعباء

- ٦٦ إذا كان المشروع داخلًا في عقد مثقل بالأعباء ففقه يجب الإعراف بالإلتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص.
- ٦٧ يمكن إلغاء العديد من العقود (مثل ذلك بعض طلبيات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد إلتزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق وإلتزامات كل طرف من أطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلًا بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد إلتزام يتم الإعراف به، والعقود غير المنفذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.
- ٦٨ يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة استلامها بموجبه، وتنعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب عقد أقل صافي تكلفة خروج من العقد وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو عقوبات ناجمة من عدم الوفاء به، أيهما أقل.
- ٦٩ قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء يقوم المشروع بالإعراف بآلية خسارة في انخفاض القيمة حدث لأصول مخصصة لذلك العقد (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول").

إعادة الهيكلة

- ٧٠ فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة:
- (أ) بيع أو إنهاء خط عمل؛
- (ب) إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى؛
- (ج) تغييرات في هيكل الإدارة، مثل ذلك إلغاء طبقة إدارية؛ و
- (د) عمليات إعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المشروع.

- ٧١ يتم الإعراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الإعراف العامة للمخصصات كما هي وردة في الفقرة ١٤، وتبين الفقرات ٧٢-٨٣ أدناه كيفية تطبيق مقاييس الإعراف العامة على حالات إعادة الهيكلة.

٧٢ ينشأ الالتزام الاستراتيجي لإعادة الهيكلة فقط:

(أ) عندما يكون للمشروع خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي :

(١) العمل أو جزء من العمل المعني؛

(٢) المواقع الرئيسية التي تتأثر؛

(٣) موقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن انتهاء خدماتهم؛

(٤) المصروفات التي سيتم إجراؤها؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) عندما يوجد المشروع توقعًا صحيحًا لدى أولئك الذين يتأثرون به أنه سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

٧٣ يتم تقديم الأدلة على أن المشروع بدأ في تنفيذ خطة إعادة هيكلة على سبيل المثال، بتفكيك مصنع أو بيع أصول أو بإعلان الملاحم الرئيسية للخطة. ويشكل الإعلان عن خطة مفصلة لإعادة الهيكلة التزامًا إستراتيجيًا بإعادة الهيكلة فقط إذا تم بطريقة وبتفصيل كاف (أي تحديد الملاحم الرئيسية للخطة) بحيث يتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو مثليهم) أن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

٧٤ لأجل أن تكون الخطة كافية لنشوء التزام إستراتيجي عند إبلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فإن الحاجة تدعو إلى تخطيط تنفيذها للبدء فيها بأسرع وقت ممكن وإكمالها ضمن إطار زمني من غير المحتمل أن تحدث خلاله تغيرات هامة في الخطة. وإذا كان من المتوقع أنه سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء إعادة الهيكلة أو أن إعادة الهيكلة ستستغرق وقتًا طويلًا بشكل غير معقول فإنه من غير المحتمل أن الخطة ستسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المشروع ملتزم في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح للفرص أمام المشروع لتغيير خطته.

٧٥ لا يتسبب قرار اتخذته الإدارة أو مجلس الإدارة قبل تاريخ الميزانية العمومية في نشوء التزام إستراتيجي في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا قام المشروع قبل تاريخ الميزانية العمومية بما يلي:

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) أعلن الملاحم الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم أن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

في بعض الحالات يبدأ المشروع في تنفيذ خطة إعادة هيكلة، أو يعلن عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها فقط بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقد يكون الإفصاح مطلوبًا بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"، إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء تقييمات واتخاذ قرارات مناسبة.

٧٦ بالرغم من ان الالتزام الاستنتاجي لا ينشأ فقط نتيجة لقرار الإدارة فقط فقد ينجم الالتزام عن أحداث سابقة بالإضافة الى ذلك للقرار. فعلى سبيل المثال، تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل دفعات نهاية الخدمة، أو مع المشتريين لبيع عملية قد تمت فقط على ان تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة. وعندما يتم صدور هذا القرار وبلاغه للأطراف الأخرى يكون على المشروع للترام بناءً لإعادة الهيكلة اذا تمت تلبية الشروط في الفقرة ٧٧.

٧٧ في بعض البلدان، تكون للصلاحيحة النهائية مسندة لمجلس تشمل عضويته ممثلين عن المصالح عدا عن الإدارة (مثال ذلك الموظفين)، أو قد يكون إبلاغ هؤلاء الممثلين ضرورياً قبل ان يقوم المجلس باتخاذ قرار. ونظراً لأن قراراً للمجلس يتضمن إبلاغه إلى أولئك الممثلين فقد ينجم عن ذلك للترام استنتاجي بإعادة الهيكلة.

٧٨ لا ينشأ أي للترام عن بيع عملية إلى ان يلتزم المشروع بالبيع، أي تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة.

٧٩ حتى وعندما يكون المشروع قد اتخذ قراراً ببيع عملية وأعلن عن ذلك القرار فإنه لا يمكنه الالتزام بالبيع إلى ان يتم تحديد مشتر وكلان هناك اتفاقية بيع ملزمة، وإلى ان تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة سيكون المشروع قادر على تغيير رأيه، وعليه في الحقيقة لتخلاً لجراء آخر اذا لم يمكن إيجاد مشتر آخر بشروط مقبولة، وعندما يحتر بيع عملية انه جزء من اعادة الهيكلة فإنه تتم مراجعة أصول العملية من أجل انخفاض قيمتها بموجب محيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، وعندما يكون البيع فقط جزءاً من اعادة الهيكلة يمكن نشوء للترام استنتاجي للجزاء الأخرى من اعادة الهيكلة قبل ان توجد اتفاقية بيع ملزمة.

٨٠ يجب ان يشمل مخصص اعادة الهيكلة، فقط المصروفات المباشرة الناتجة من إعادة الهيكلة، والتي هي:

- (أ) لتجاسة بالضرورة عن اعادة الهيكلة؛ و
- (ب) ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمشروع.

٨١ لا يشمل مخصص اعادة الهيكلة تكاليفاً مثل:

- (أ) اعادة للتدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين؛
- (ب) التسويق؛ أو
- (ج) الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل وهي ليست للترامات لإعادة الهيكلة في تاريخ الميزانية العمومية. ويتم الاعتراف بهذه المصروفات على نص الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة عن اعادة الهيكلة.

٨٢ لا تدخل خسائر التشغيل المستقبلية التي يمكن تحديدها في مخصص، الا اذا كانت تتعلق بعدد متقل بالأعباء كما هو معرف في الفقرة ١٠.

٨٣ حسبما تتطلبه الفقرة ٥١، لا تؤخذ المكاسب من لتصرف المتوقع بالأصول في الاعتبار عند قياس مخصص اعادة الهيكلة حتى ولو نظر إلى بيع الأصول انه جزء من اعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤ بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المشروع أن يوضح عما يلي:

- (أ) المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة؛
- (ب) المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛
- (ج) المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحملها مقابل المخصص خلال الفترة)؛
- (د) المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة؛ و
- (هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص الناشئ من مرور الوقت واثـر أي تغيير في سعر الخصم.

المعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

٨٥ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:

- (أ) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لآلية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية؛
- (ب) إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات للصادرة. وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة، يجب على المشروع الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية كما تم تناولها في الفقرة ٤٨؛ و
- (ج) مبلغ أي تعويض متوقع وبيان مبلغ اصل تم الاعتراف به لذلك التعويض.

٨٦ ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتمديد، بعيد يجب على المشروع الإفصاح لكل فئة من الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وحيث يكون ذلك عملياً:

- (أ) تقدير لآثره المالي مقاس بموجب الفقرات ٣٦-٥٢؛
- (ب) إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛ و
- (ج) إمكانية أي تعويض.

٨٧ عند تحديد أية مخصصات أو التزامات محتملة يمكن تجميعها لتكوين فئة من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يابى بيان مفرد بشأنها المتطلبات في الفقرة ٨٥(أ)، (ب) والفقرة ٨٦(أ)، (ب). وهكذا، قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات لمنتجات مختلفة، على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة للإجراءات القانونية على أنها فئة واحدة.

٨٨ حيث ينشأ مخصص والالتزام محتمل من نفس مجموعة الظروف، يتم للمشروع بعمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تبين الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

- ٨٩ حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملا يجب على المشروع الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية، وحيث يكون ذلك عمليا، الإفصاح عن تقدير لأثرها المالي مقاس باستخدام المبادئ الميمنة للمخصصات في الفقرات ٣٦-٥٢.
- ٩٠ من المهم ان تتجنب الإفصاحات الخاصة بالأصول المحتملة اعطاء دلالات مضللة لاحتمال نشوء دخل.
- ٩١ حيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٨٦ و ٨٩ لأنه من غير العملي اجراء ذلك، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- ٩٢ في حالات نادرة جدا من الممكن توقع ان يتسبب الإفصاح عن بعض او كل المعلومات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٩ في الإخلال بشكل جسيم بمركز المشروع في نزاع مع اطراف اخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص او الإلتزام المحتمل او الأصل المحتمل، وفي هذه الحالات لا يكون المشروع بحاجة للإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع حقيقة ان المعلومات لم يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

أحكام انتقالية

- ٩٣ يجب للتقرير عن اثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ نفاذه (او قبل ذلك) على انه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة للفترة التي تم تطبيقها فيها المعيار لأول مرة. ويشجع المعيار المنشآت، ولكن لا يطلب، منها تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة لأقرب فترة معروضة واعادة عرض المعلومات المقارنة. وإذا لم تتم اعادة عرض المعلومات المقارنة فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- ٩٤ [تم إلغاؤها]

تاريخ النفاذ

- ٩٥ يصبح معيار المحاسبة لدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ او بعد ذلك. ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر. وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فانه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- ٩٦ [تم إلغاؤها]

ملحق أ

الجدول - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة والتعويضات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من المعيار ٣٧، وغنقه تلخيص المتطلبات الرئيسية للمعايير.

المخصصات والالتزامات المحتملة

حيث قد، يوجد نتيجة لأحداث سابقة، تدفق صادر للموارد المجسدة للمنفعة الاقتصادية لتسديد: (أ) لالتزام حالي أو (ب) لالتزام محتمل يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.		
يوجد إلزام حالي يحتمل أن يتطلب تدفقا صادرا للموارد ولكن لا يحتمل ذلك	يوجد إلزام محتمل أو إلزام حالي قد يتطلب تدفقا صادرا للموارد ولكن لا يحتمل ذلك	يوجد إلزام محتمل أو إلزام حالي حيث يكون احتمال التدفق الخارج للموارد بعيدا
يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ١٤)	لا يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧).	لا يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧)
الإفصاحات مطلوبة للمخصص (الفقرتان ٨٤ ، ٨٥)	الإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل (الفقرة ٨٦)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٦)

ينشأ الإلتزام المحتمل كذلك في الحالة النادرة جدا حيث يوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل موثوق به، والإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل.

الأصول المحتملة

يوجد، نتيجة لأحداث سابقة، أصل من الممكن أن يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.		
التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية مؤكد بالفعل	التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتمل ولكنه ليس مؤكدا بالفعل	التدفق الوارد ليس محتملا
الأصل ليس محتملا (الفقرة ٣٣).	لا يتم الاعتراف بأي أصل (الفقرة ٣١).	لا يتم الاعتراف بأي أصل (الفقرة ٣١).
	الإفصاحات مطلوبة (الفقرة ٨٩)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٩)

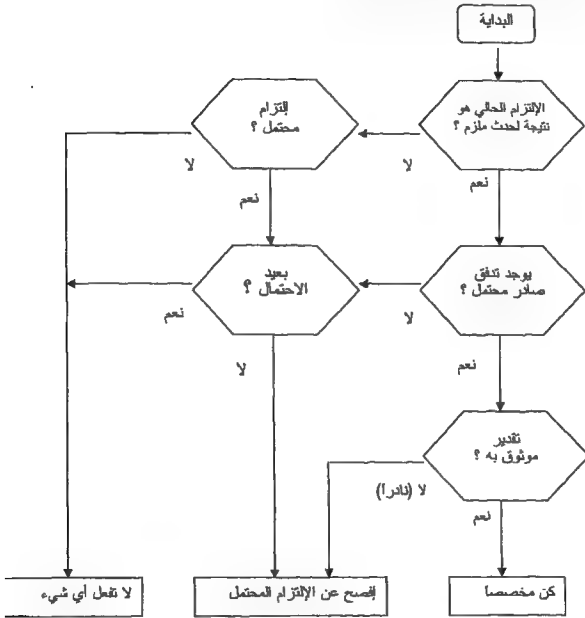
التعويضات

بعض أو كامل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص يتوقع تعويضه من قبل طرف آخر.		
لا يوجد على المنشأة إلتزام عن الجزء من الصرف الذي سيتم تعويضه من قبل الطرف الآخر.	يبقى الإلتزام عن المبلغ الذي يتوقع تعويضه على المشروع، ومن المؤكد بالفعل إن التعويض سيتم استلامه إذا قام المشروع بتسديد المخصص.	يبقى الإلتزام عن المبلغ الذي يتوقع تعويضه على المشروع ، وألتم التعويض ليس مؤكدا بالفعل لذا قُلمت المنشأة بتسديد المخصص.
لا يوجد على المنشأة إلتزام عن المبلغ الذي سيتم استرداده (الفقرة ٥٧)	يتم الاعتراف بالتعويض كصل منفصل في الميزانية العمومية ويمكن إجراء مقاصة بينه وبين المصروف في بيان الدخل، والمبلغ المعترف به للتعويض المتوقع لا يزيد عن المطلوب (الفقرتان ٥٣ و ٥٤).	لا يتم الاعتراف بالتعويض على أنه أصل (الفقرة ٥٣).
لا يطلب أي إفصاح.	يتم الإفصاح عن التعويض مع المبلغ المعترف به للتعويض (الفقرة ٨٥ ج).	يتم الإفصاح عن التعويض المتوقع (الفقرة ٨٥ ج).

ملحق ب

خارطة القرارات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من المعيار ٣٧، وغرض هذا المعيار تلخيص متطلبات الإعراف الرئيسية للمعايير الخاصة بالمخصصات والإلتزامات المحتملة.



ملاحظة: في حالات نادرة لا يكون من الواضح ما إذا كان هناك إلتزام حالي. وفي هذه الحالات، يعتبر أن حدثاً سابقاً تسبب في نشوء إلتزام حالي، مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة، إذا كان هناك احتمال أكبر بوجود إلتزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ١٥ من المعيار).

ملحق ج أمثلة: الإعراف

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

كافة المشاريع في الأمثلة تنتهي سنتها في ٣١ ديسمبر، وفي جميع الحالات، يفترض أنه يمكن إجراء تقدير موفوق به لأية تكلفات صادرة متوقعة. وفي بعض الأمثلة من المحتمل أنه نجم عن الظروف المبينة انخفاض في قيمة الأصول - وهذه للتأقية لم يتم تناولها في الأمثلة.

تدل الإشارات المتباعدة الواردة في الأمثلة على فقرات للمعايير مناسبة بشكل خاص.

الإشارات إلى "أفضل تقدير" هي لمبلغ القيمة الحالي، حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود نادياً.

مثال ١ : الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتركي منتجاته. وبموجب شروط عقد البيع يتعهد الصانع بتقويم العيوب للصناعة، التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع وذلك من خلال الإصلاح أو الاستبدال، وبناء على الخبرة السابقة، من المحتمل (أي أكثر احتمالاً) أنه ستكون هناك مطالبات بموجب الضمانات .

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلزامي سابق - الحدث الإلزامي هو بيع المنتج مع ضمان، ينشأ عنه الإلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد يتضمن منافع اقتصادية لتسديد - محتمل بالنسبة للضمانات ككل (انظر للقرة ٢٤).

للخلاصة - يتم الإعراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التقويم بموجب للضمان للمنتجات المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية (انظر للفقرتين ١٤، ٢٤).

مثال ٢: الأرض الملوثة - التشريع المؤكد صدوره بالفعل

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النقطية في حدوث تلوث ويقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منه ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلاد الذي يعمل فيها. ولحد البلدان الذي يعمل فيه المشروع لم يكن لديه تشرعات تتطلب للتنظيف. واستمر المشروع في إحداث تلوث في ذلك البلد لمدة سنوات. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ من المؤكد أنه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلزام سابق للحدث الملزم هو تلويث الأرض بسبب التلوث للفعل من صدور تشريع يتطلب التنظيف.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسديد محتمل.

للخلاصة - يتم الإعراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر للفقرتين ١٤ و ٢٢).

مثال ٢: الأرض الملوثة والالتزام بالإستنتاجي

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث وهو يعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية. على أن المشروع يتبع سياسة معلنة بشكل واسع يتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي يحدثه. ويبين سجل هذا المشروع أنه يقوم بالوفاء بسياستها المعلنة.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو تلويث الأرض مما ينشأ عنه إلزام ببناء إستنتاجي لأن سلوك المشروع خلق توقعاً صحيحاً من جانب أولئك المتأثرين به أن المشروع سيقوم بتنظيف التلوث.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كسوية - محتمل.

الخلاصة - يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء) والفقرة ١٤ والفقرة ١٧).

مثال ٣: الحقل النفطي في عرض البحر

يقوم مشروع بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب اتفاقية الترخيص منه أن يقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج وإصلاح قاع البحر. ويتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناتج عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمائة من خلال استخراج النفط، وفي تاريخ الميزانية العمومية كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم استخراج النفط.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - يخلق تركيب جهاز الحفر إلزاماً قانونياً بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز واستعادة وضع قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملزم، على أنه في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد إلزام لإصلاح التلف الذي سينتج عن استخراج النفط.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية كمستفيد - محتمل.

الخلاصة - يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناتج من تركيبه (انظر الفقرة ١٤)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها، ويتم الإعتراف بال عشرة بالمائة للناجمة من استخراج النفط على أنها إلزام عندما يتم استخراج النفط.

مثال ٤ : سياسة رد الأموال

يتبع أحد مخازن التغطية سياسة رد الأموال للمبيعات للعملاء غير الراضين بالرغم من عدم وجود إلزام قانوني لأن يقوم المخزن بذلك، وسياسته الخاصة برد أموال المبيعات للمرتجعة معروفة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو بيع المنتج مما ينشأ عنه إلزام ببناء إستنتاجي لأن سلوك المخزن خلق توقعاً صحيحاً لدى العملاء بأن المخزن سيقوم برد أثمان المبيعات المرتجعة.

التدفق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية كسوية - من المحتمل إعادة نسبة من المشتريات أجل استرداد أثمانها (انظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة - يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف المبالغ التي تم ردها (انظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء)، وال فقرات ١٤، ١٧ و ٢٤).

مثال ١٥ : إغلاق قسم - عدم التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٠ قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق أحد الأقسام. وقبل تاريخ الميزانية العمومية (٣١ ديسمبر ٢٠٠٠) لم يكن قد تم إبلاغ القرار لأي ممن يتأثرون به ولم يتم اتخاذ أية خطوات أخرى لتنفيذ القرار.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لم يوجد حدث ملزم وهكذا لا يوجد التزام.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرتين ١٤ و ٧٢).

مثال ١٦ : إغلاق قسم - الإبلاغ / التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٠، قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق قسم يصنع منتجاً خالصاً. وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ وافق المجلس على خطة مفصلة لإغلاق القسم؛ وأرسلت رسائل إلى العملاء تطلب منهم البحث عن مصدر بديل للتزود وأرسلت إشعارات إلى موظفي القسم الفاعلين عن الحلبة.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم - الحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والموظفين، مما ينشأ عنه الالتزام إستراتيجي من ذلك التاريخ، لأنه يخلق توقعاً صحيحاً أن القسم سيتم إغلاقه.

التدفق الخارج للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد - محتمل.

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ لأفضل تقدير لتكاليف إغلاق القسم (انظر الفقرتين ١٤ و ٧٢).

مثال ١٧ : المتطلب القانوني لتكوين فترات دخان

بموجب التشريع الجديد يطلب من المشروع تركيب فترات دخان على مصلحه قبل ٣٠ يوليو ٢٠٠٠، ولم يتم المشروع بتركيب فترات الدخان.

(أ) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد التزام لعدم وجود حدث ملزم سواء بالنسبة لتكاليف تركيب فترات الدخان أو للخرافات بموجب التشريع.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص لتكلفة تركيب فترات الدخان (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

(ب) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا زال لا يوجد التزام بالنسبة لتكاليف تركيب فترات الدخان لعدم وقوع حدث ملزم (تركيب الفترات). على أنه، قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات بموجب التشريع لأن الحدث الملزم وقع (علية عدم الإمتثال للمصنع).

التدفق الصالح للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد - يعتمد تقييم احتمال تحمل غرامات وعقوبات من قبل عملية غير معتمدة على تفاصيل التشريع وشدة سلطة التنفيذ.

بالخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص لتكوين فلترات الدخان. على أنه، يتم الاعتراف بأفضل تقدير لأية غرامات وعقوبات احتمال فرضها كبر من عمه (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال ٧ : اعادة تدريب الموظفين نتيجة للتغيرات في نظام ضريبة الدخل

تقوم الحكومة بإدخال عدد من التغيرات في نظام ضريبة الدخل. ونتيجة لهذه التغيرات، سيكون المشروع العامل في قطاع الخدمات المالية بحاجة الى اعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيها الإداريين والعاملين في مجال المبيعات لضمان الإمتثال المستمر لأنظمة الخدمات المالية، وفي تاريخ الميزانية العمومية لم تتم اعادة تدريب الموظفين.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد إلتزام لحكم وقوع حدث ملزم (اعادة التدريب).

بالخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال ٨ : العقد المثقل بالأعباء

يقوم مشروع بالعمل بشكل مربح من خلال مصنع قام بتأجيره بموجب عقد يجار تشغيلي. وخلال شهر ديسمبر عام ٢٠٠٠ يقوم المشروع بتغيير موقع عملياته إلى مصنع جديد. يستمر عقد إيجار المصنع القديم للسنوات الأربع القادمة، ولا يمكن الغاؤه كما لا يمكن تأجير المصنع لمستخدم آخر.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو توقيع عقد الإيجار، الذي يلشأ عنه الإلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد - عندما يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية (والى ان يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء يكون المشروع مسؤولاً عن عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار").

بالخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لفعالت الإيجار التي لا يمكن تجنبها (انظر الفقرات ٥(ج)، ١٤ و٦٦).

مثال ٩ : ضمان مفرد

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩، يقوم المشروع (أ) بإعطاء ضمان لاقتراضات معينة للمشروع (ب)، التي وضعها المالي في ذلك الوقت سليم. وخلال عام ٢٠٠٠، يسوء الوضع المالي للمنشأة (ب)، وفي ٣٠ يونيو ٢٠٠٠ يقدم المشروع طلباً للحماية من دائنيه.

يلبي هذا العقد تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". إلا أنه ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإقراف والتليس، لأنه يلبى أيضاً تعريف عقد الضمان المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وإذا كانت الجهة المصدرة قد أكتت في السابق صراحة أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين واستخدمت المحاسبة المطبقة على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه. ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للمنشأة المصدرة الإستمرار في سياساتها المحاسبية القائمة فيما يخص عقود التأمين إذا تم تلبية الحد الأدنى من المتطلبات المحددة. كما يسمح هذا المعيار أيضاً بتغييرات في السياسات المحاسبية التي تأتي معايير محددة. وفيما يلي مثال على سياسة محاسبية معينة يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. ولاتي تتفق كذلك مع المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعقود لضمان المالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(أ) في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩

الالتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم - لحدث الملزم هو اعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني. التتفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد - لا يحتمل حدوث تدفق صاير للمنافع في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩. الخلاصة - يتم الإعتراف بالضمان عند التهمة المعادلة.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لحدث الملزم هو اعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه إلتزام قانوني. التتفق الصادر المجسد للمنافع الاقتصادية لتسديد - في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، من المحتمل أنه سيطلب تدفق صاير للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الإلتزام. الخلاصة - يتم قياس الضمانة لاحقا بأي المبلحين التاليين، أيهما أعلى: أ- لفضل تقدير للإلتزام (انظر الفقرتين ١٤ و ٢٣) و ب- المبلغ المعترف به بشكل أولي مطروحا منه، حيثما يكون مناسبا، الإطفاء للتركيبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

ملاحظة: وحيث يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم، يتم الإعتراف بالإيراد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

مثال ١٠ أ : قضية محكمة

بعد حفل زفاف في عام ٢٠٠٠، توفي عشرة أشخاص، من المحتمل نتيجة للتسمم الغذائي من منتجات باعها المشروع. وقد بدأت الإجراءات القانونية تطالب بالتعويضات من المشروع إلا أنها تعارض المسؤولية. حتى تاريخ اعتماد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، للنشر يبلغ المحامون أنه من المحتمل إعتبار المشروع غير مسؤولا، على أنه، عند قيام المشروع بأعداد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، يبلغ المحامون أنه، نظرا لحدوث تطورات في القضية من المحتمل إعتبار المشروع مسؤولا.

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - بناءً على الأدلة المتوفرة عندما تم اعتماد البيانات المالية، لا يوجد إلتزام نتيجة لأحداث سابقة.

الخلاصة - لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرتين ١٥-١٦). ويتم الإفصاح عن الأمر على أنه إلتزام محتمل إلا إذا اعتبر احتمال أي تدفق صاير بعيدا (الفقرة ٨٦).

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - بناءً على الأدلة المتوفرة، هناك إلتزام حالي.

التتفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد - محتمل.

الخلاصة - يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير للمبلغ لتسديد الإلتزام (الفقرات ١٤-١٦).

مثال ١١ : الإصلاحات والصيانة

تتطلب بعض الأصول الى جانب الصيانة الروتينية، انفاقا كبيرا كل بضع سنوات لعمليات إصلاح وتجديد واستبدال اجزاء رئيسية. ويغطي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، الإرشاد بشأن توزيع الإنفاق الخاص بأصل على اجزائه المكونة له حيث ان لهذه المكونات اعمار ناقعة مختلفة او انها تقدم منافع بأنماط مختلفة.

مثال ١١ أ : تكاليف التجديد - لا يوجد متطلب تشريعي

فرن بحاجة الى استبدال بطاقته كل خمس سنوات لأغراض فنية، وفي تاريخ الميزانية العمومية كانت البطانة مستعملة لمدة ثلاث سنوات.

الإنترزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد إنترزام حالي.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الاعتراف باستبدال البطانة لأنه، في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد إنترزام بتبديل البطانة بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للشركة-حتى ان الذية لتحمل الإنفاق تعتمد على قرار الشركة بالاستمرار في تشغيل الفرن او استبدال البطانة. وبدلا من الاعتراف بمخصص تتم محاسبة استهلاك البطانة من خلال استعمالها، أي انها يتم استهلاكها على مدى خمس سنوات. وتتم راسلة تكاليف اعادة تجديد البطانة التي تم تحملها عندئذ مع استعمال كل بطاقة جديدة مبنية من خلال الاستهلاك على مدى السنوات الخمسة التالية.

مثال ١١ ب : تكاليف الإصلاح - متطلب تشريعي

شركة خطوط جوية يطلب منها بموجب القانون لجراء إصلاح شامل لطائراتها كل ثلاث سنوات.

الإنترزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد إنترزام حالي.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الاعتراف بتكاليف ترميم الطائرات على انها مخصص لنفس الأسباب حيث أنه لا يتم الاعتراف بتكلفة استبدال البطانة على انها مخصص في المثال ١١ أ. وحتى المتطلب القانوني للترميم لا يجعل تكاليف الترميم مطلوباً لعدم وجود إنترزام للترميم الطائرات بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمشروع - يستطيع المشروع تجنب الصرف للمستقبلي من خلال لجراءتها المستقبلية. مثال ذلك بيع الطائرات. وبدلاً من الاعتراف بمخصص يأخذ استهلاك الطائرات في الاعتبار حدوث التكاليف المستقبلية للصيانة، أي يتم استهلاك مبلغ معادل لتكاليف الصيانة المتوقعة على مدى ثلاث سنوات.

الملحق د

أمثلة: الإفصاحات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من المعيار ٣٧.

فيما يلي مثالان على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥:

مثال ١ - الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتري منتجات خطوط إنتاجه الثلاثة. وبموجب شروط الضمان يتعهد الصانع بإصلاح البنود التي لا تعمل بشكل مرض لمدة سنتين من تاريخ البيع أو استبدالها. وفي تاريخ الميزانية العمومية، تم الاعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠، ولم يتم خصم المخصص حيث أن أثر الخصم ليس ملانياً. ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الاعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠ للمطالبات المتوقعة للضمانات الخاصة بالمنتجات التي تم بيعها خلال السنوات المالية الثلاثة الأخيرة. ويتوقع تحمل غالبية هذا الصرف خلال السنة المالية التالية، وسيتم تحمل كافة ذلك خلال سنتين من تاريخ الميزانية العمومية.

مثال ٢ - تكاليف إنهاء العمل

في عام ٢٠٠٠، يعترف مشروع يعمل في مجال الأنشطة النووية بمخصص لتكاليف إنهاء العمل مقداره ٣٠٠ مليون، ويقرر المخصص باستخدام الافتراض أن إنهاء العمل سيتم خلال ٦٠-٧٠ سنة، على أنه، يوجد احتمال بأن ذلك لن يحصل حتى ١٠٠-١١٠ سنوات، وفي هذه الحالة ستخفص القيمة الحالية للتكاليف إلى حد كبير، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الاعتراف بمخصص مقداره ٣٠٠ مليون لتكاليف إنهاء العمل، ويتوقع تحمل هذه التكاليف بين عامي ٢٠٢٠، ٢٠٧٠ على أنه، يوجد احتمال بأن إنهاء العمل لن يتم حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠، وإذا تم قياس التكاليف بناء على توقع أنه لن يتم تحملها حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠ فله يتم تخفيض المخصص إلى ١٣٦ مليون، وقد تم تقدير المخصص باستخدام التقديرات الحديثة بالأسعار الحالية وخصمه باستخدام سعر خصم حقيقي مقداره ٢٪.

فيما يلي مثال على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٢ حيث لم يتم إعطاء بعض المعلومات المطلوبة لأنه يمكن أن يتوقع أنها ستحل بشكل خطير بمركز المشروع.

مثال ٣ - استثناء الإفصاح

مشروع بينها وبين أحد المنافسين نزاع، ويدعي هذا المنافس أن المنشأة تحت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون. ويعترف المشروع بمخصص لأفضل تقدير لها للإلتزام، إلا أنه لا يفصح عن أي من المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٨٤، ٨٥ من المعيار، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تجري مقاضاة ضد الشركة تتعلق بنزاع مع منافس يدعي أن للشركة تحت على براءات ويطلب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون، والمعلومات المطلوبة عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" لا يتم الإفصاح عنها على أساس أنه يمكن أن يتوقع أن تحل بشكل خطير نتيجة المقاضاة، وراي المدراء أنه يمكن أن تقوم الشركة بمقاومة المطالبة بنجاح.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨

الأصول غير الملموسة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ " إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي تم إصدارها حتى في ٩ ديسمبر ٢٠٠٤ .

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ١٣

	المقدمة
	معيير المحاسبة للدولى ٣٨
	الأصول غير الملموسة
١	الهدف
٧-٢	النطاق
١٧-٨	تعريفات
١٧-٩	الأصول غير الملموسة
١٢-١١	إمكانية التحديد
١٦-١٣	السيطرة
١٧	المنافع الاقتصادية المستقبلية
٢٧-١٨	الإعتراف والقياس
٣٢-٢٥	الإمتلاك المنفصل
٣٤-٣٣	الإمتلاك كجزء من عملية إدماج الأعمال
٤١-٣٥	قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المكتسبة من إدماج الأعمال
٤٣-٤٢	اللفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مُستوى
٤٤	الإمتلاك عن طريق المنحة للحكومية
٤٧-٤٥	عمليات تبادل الأصول
٥٠-٤٨	الشهرة للمولدة داخليا
٦٧-٥١	الأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٥٦-٥٤	مرحلة للبحث
٦٤-٥٧	مرحلة التطوير
٦٧-٦٥	تكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا
٧١-٦٨	الإعتراف بمصرفوف
٧١	المصرفوفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل
٨٧-٧٢	القياس بعد الإعتراف
٧٤	نموذج التكلفة
٨٧-٧٥	نموذج إعادة التقييم
٩٦-٨٨	العمر النافع
١٠٦-٩٧	الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة
٩٩-٩٧	فترة وطريقة الإطفاء
١٠٣-١٠٠	القيمة المتبقية
١٠٦-١٠٤	مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء
١١٠-١٠٧	الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية غير محددة
١١٠-١٠٩	مراجعة تقييم للعمر النافع
١١١	إمكانية استرداد المبلغ المسجل - خسائر تخفيض القيمة
١١٧-١١٢	الإحالة من الخدمة والإستبعاد

١٢٨-١١٨	الإفصاح
١٢٣-١١٨	عام
١٢٥-١٢٤	الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الإعراف لإستخدامها في نموذج إعادة للتقييم
١٢٧-١٢٦	الإلتحاق على البحث، والتطوير
١٢٨	معلومات أخرى
١٣٢-١٢٩	الأحكام الإنتقالية وتاريخ التنفيذ
١٣١	عمليات تبادل الأصول المتشابهة
١٣٢	التطبيق المبكر
١٣٣	سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الصادر في ١٩٩٨)
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨
	أساس الإستنتاج
	للرأي المعارض
	أمثلة توضيحية
	تقديم العمر النافع للأصول غير الملموسة

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ "الأصول غير الملموسة" مبين في الفقرة ١-١٣٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (الصادر في عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه:

- (أ) في حالة الإدماج بالشراء على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتركة في إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإقفالية بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤.
 - (ب) على كلفة الأصول غير الملموسة الأخرى، للفترة السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.
- ويُنصّل للتطبيق المبكر لهذا المعيار.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المنقح هذا كجزء من مشروعة المتعلق بممارسات اندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إدماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتركة في إدماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة ٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأصول" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول". وتركزت مداولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:

- (أ) طريقة محاسبة إدماج الأعمال؛
- (ب) تقليل المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتركة والإلتزامات الطارئة المضمونة في إدماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل لنشطة المنشأة المشتركة؛
- (د) معالجة أي زيادة في حصة للمنشأة المشتركة في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتركة في إدماج الأعمال عن تكلفة الإدماج؛ و
- (هـ) محاسبة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتركة في إدماج الأعمال.

مقدمة ٤ وبناءً على ذلك، كانت نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هو أن يعكس فقط تلك التغييرات المتعلقة بقراراته في مشروع إدماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي بتوضيح فكرة "قابلية التحديد" في ارتباطها بالأصول غير الملموسة، والعمل الإنتاجي للأصول غير الملموسة وإفلاتها، ومحاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة في اندماج الأعمال.

ملخص بالتغيرات الرئيسية

تعريف الأصل غير الملموس

مقدمة ٥ تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي يُحتفظ به للاستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيره للآخرين، أو استخدامه لأغراض إدارية. وقد تم إلغاء مطلب الإحتفاظ بالأصل لاستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيره للآخرين، أو استخدامه لأغراض إدارية من تعريف الأصل غير الملموس.

مقدمة ٦ لم تُعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة لكنها نصت على إمكانية تمييز الأصل غير الملموس بوضوح عن الشهرة إذا كان الأصل قابل للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد. وينص المعيار على أن الأصل يستوفي معيار قابلية التحديد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:

- (أ) قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو قسمه عن المنشأة وبيعها أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو استبداله، إما منفرداً أو بالارتباط مع عقد أو أصل أو التزام ذو علاقة؛ أو
- (ب) ينشأ من حقوق تعلقية أو قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن حقوق وإلتزامات أخرى.

معيار الاعتراف الأولي

مقدمة ٧ تلقت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الاعتراف بالأصل غير الملموس، إذا، فقط إذا، كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تُنسب إلى الأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. وتم شمل معايير الاعتراف هذه في هذا المعيار. غير أنه تم شمل إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:

- (أ) يُعتبر معيار الاعتراف بالإحتمالية أنه يتم تلبيةه دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم شرائها بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال.
- (ب) يمكن عادة قياس القيمة للعائلة لأصل غير ملموس يتم شرائه في اندماج الأعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في اندماج الأعمال عمر إلتجى محدد، فإنه يوجد افتراض قابل للنقض بإمكانية قياس قيمته للعائلة بموثوقية.

النفقات اللاحقة

مقدمة ٨ بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، اعتبرت معاملة النفقات اللاحقة على مشروع معين للبحث والتطوير قيد التنفيذ، يتم شرائه في اندماج الأعمال والاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، غير واضحة. ويقضي المعيار في هذه النفقات:

- (أ) أن يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات أبحاث؛
- (ب) أن يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للاعتراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس؛ و

(ج) أن يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس إذا كُتبت ونقلت تطوير تستوفي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للاعتراف بهذه التكاليف كأصل غير ملموس.

العمر الإنتاجي

مقدمة ٩ استندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى الافتراض بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو دائما محدد، كما اشتملت على افتراض قابل للنقض بأن العمر الإنتاجي لا يمكن أن يتجاوز العشرين سنة من تاريخ إتاحة الأصل للاستخدام. وقد تم إلغاء ذلك الافتراض القابل للنقض. في حين يقتضي هذا المعيار أن يكون للأصل غير الملموس عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لكافة العناصر ذات الصلة، حدا واضحا للمدة التي من المتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تنقعات نقدية واردة المنشأة.

مقدمة ١٠ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه إذا تحققت السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال الحقوق القانونية التي يتم منحها لمدة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا يمكن أن يتجاوز مدة تلك الحقوق، ما لم تكن الحقوق قابلة للتجديد وكان التجديد مؤكدا تقريبا. يتطلب المعيار ما يلي:

(أ) أن لا يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الدائري من الحقوق للتعاقبية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق، لكن من الممكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة؛ و

(ب) إذا تم نقل الحقوق لمدة محددة من الممكن تجديدها، يجب أن يتضمن العمر الإنتاجي فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل لدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكبد تكلفة كبيرة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

مقدمة ١١ يقتضي المعيار:

(أ) عدم إلغاء الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد.

(ب) مراجعة العمر الإنتاجي لهذا الأصل في كل فترة لإبلاغ لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف تستمر في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. إذا لم تكن كذلك، يجب محاسبة التغير في تقييم للعمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد كتغير في التقدير المحاسبي.

إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

مقدمة ١٢ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس الذي تم إطفائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للاستخدام في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى ولو لم يكن هناك مؤشرا على إنخفاض قيمة الأصل. وقد تم إلغاء هذا المتطلب، لذلك، تحتاج المنشأة إلى تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي محدد يتم إطفائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للاستخدام فقط عندما يكون هناك، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مؤشرا على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل.

الإفصاح

مقدمة ١٣ إذا تم تقييم الأصل غير الملموس على أن له عمر إنتاجي غير محدد، يقتضي المعيار من المنشأة الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأساليب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة. كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة ويتطلب فصلاحت معينة بشأن الأصول غير الملموسة.

النطاق

٢ يجب أن تطبق جميع المشاريع هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء:

- (أ) الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر؛
- (ب) الأصول المالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأصول المالية: الإعراف والقياس*؛
- (ج) الإعراف بموجودات الاستكشاف والتقييم وأقسامها (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ *استكشاف وتقييم الموارد المعنوية*)، و
- (د) الاتفاق على تطوير واستخراج للمعان والنفط والغاز الطبيعي والموارد المعنوية غير المتجددة.

٣ إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعا معينا من الأصول غير الملموسة، فإنه يجب على المشروع تطبيق ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى ميل المثال لا ينطبق هذا المعيار على:

- (أ) الأصول غير الملموسة التي يحتفظ بها المشروع للبيع سير العمل المعتاد (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ *المخزون، ومعيار المحاسبة الدولي ١١ " عقود الإنشاء "*).
- (ب) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ *" ضرائب الدخل "*).
- (ج) عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ *عقود الإيجار "*.
- (د) الأصول الناشئة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ *" منافع الموظفين "*).
- (هـ) الأصول المالية كما تم تعريفها في المعيار ٣٩. الإعراف والإفصاح عن بعض الأصول المالية المغطاة بواسطة المعيار ٣٧ للمخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، المعيار ٢٨ المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت للزميلة والمعيار ٣١ الحصص في المشاريع المشتركة.
- (و) الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *" إنماج الأعمال "*).

(ز) التكاليف المؤجلة للإنماج بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناتجة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *" عقود التأمين "*. ويوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متطلبات إفصاح محددة لتلك التكاليف المؤجلة للإنماج بالشراء ولكن ليس تلك الأصول غير الملموسة. لذلك، تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة".

٤ قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن مجسد مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة لترخيص أو البراءة) أو فيلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك برامج الحاسب الآلي لأنه يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون تلك البرامج المحددة تعتبر جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو مصانع أو معدات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، وحيث لا تكون البرامج جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها أصل غير ملموس.

٥ ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه الأنشطة أصل له تجسيد مادي (مثل ذلك نموذج أصلي) فإن العنصر المادي للأصل يعتبر ثانوياً لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

٦ في حالة عقد الإيجار التوليقي قد يكون الأصل الضمني ملموساً أو غير ملموس، وبعد الاعتراف الأولي يعامل المستأجر الأصل غير الملموس المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لبند مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ قد تحدث الاستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تنشأ عنه مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى، وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط والغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الاستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوليصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة، على أن هذا المعيار ينطبق على الأصول غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإنفاق الآخر (مثل تكاليف بدء العمليات) أو في الصناعات الاستخراجية أو في شركات التأمين.

تعريفات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

السوق النشط هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية:

(أ) البند الذي تتم المتاجرة بها داخل السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن أن يوجد فيه في أي وقت مشتررون وبيّعون راغبون؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

تاريخ الإنجازية في اندماج الأصول هو تاريخ التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الاندماج وتاريخ الإعلان عنه، في حالة المنشآت المسجلة. أما في حال الإستيلاء غير السوي على شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الاندماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من مالكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشتريّة ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة.

الإطفاء هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس على مدى عمره الإنتاجي.

الأصل هو مورد:

- (أ) يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث مبيقة؛ و
- (ب) يتوقع أن تتحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع.

المبلغ المسجل هو المبلغ الذي يتم الإعتراف به كقيمة للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إطفاء متراكم وخسائر الإخفاض المتراكمة في القيمة لذلك.

التكلفة هي مبلغ النقد أو معدلات النقد المنفوعة أو القيمة العادلة للمقابل الآخر المقدم لإمتلاك أصل في تاريخ إمتلاكه أو إنتاجه. أو حينما كان قابلاً للتطبيق، المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل عند الإعتراف الأولي به وفقاً للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم".

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة أصل، أو مبلغ آخر بديل للتكلفة، في البيانات المالية مخصصاً منه القيمة المتبقية.

التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطّة أو نموذج لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتكفلت النقدية التي تتوقع المنشأة أن تسجلها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تكسبها عند تسوية التزام ما.

القيمة العادلة لأصل هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة، وراغبة في عملية بين أطراف محايدة.

خسارة الإخفاض في القيمة هي مبلغ زيادة المبلغ المرحّل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الأصل غير الملموس هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي.

الأصول النقدية هي نقود محتفظ بها وأصول سيتم استلامها في مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

البحث هو استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.

القيمة المتبقية هي تقدير المبلغ الذي يتوقع المشروع الحصول عليه لأصل في نهاية عمره التشغيلي، بعد خصم التكاليف المتوقعة للإستبعاد، إذا كان الأصل في تلك الحين في الصر والظروف المتوقعة في نهاية عمره النافع.

العمر التشغيلي هو لما:

- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استعمال المشروع للأصل؛ أو
(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل المشروع عليها من الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩ كثيرا ما تمتلك المشاريع الموارد، أو تتحمل التزامات، عند إبتلاك أو تطوير، أو صيانة أو تحسين الموارد غير الملموسة مثل المعرفة العلمية أو الفنية، أو تصميم وتنفيذ عمليات وأنظمة جديدة وترخيص وملكية فكرية، ومعرفة بالسوق وعلامات تجارية (بما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر). والأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه للعناوين العريضة هي برلمج للحاسب الآلي، والبراءات، وحقوق التأليف، والأفلام السينمائية، وقوائم العملاء وحقوق خدمة الزمّن، وترخيص صيد الأسماك، وحصص الاستيراد والإمتيازات والعلاقات مع العملاء أو الموردين وولاء العملاء وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠ لا تلبي كافة البنود المبينة في الفقرة ٩ تعريف الأصل غير الملموس، أي قابلية التحديد والرقابة على المورد ووجود منافع اقتصادية مستقبلية. وإذا كان بند يغطي هذا المعيار لا يلبي تعريف الأصل غير الملموس، فإنه يتم الاعتراف بالإتفاق لإمتلاكه أو توليده داخليا. على أنه، مصروف عندما يتم تحمله، على أنه إذا تم إمتلاك بند في ضم أعمال هو عبارة عن إمتلاك فقه بشكل جزء من الشهرة المعترف بها في تاريخ الإمتلاك (انظر الفقرة ٦٨).

إمكانية التحديد

١١ يتطلب تعريف الأصل غير الملموس وجوب أن يكون الأصل غير الملموس قابلا للتعريف لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة. والشهرة للناشئة من عملية ضم الأعمال التي هي عبارة عن إمتلاك تمثل دفعة يقوم بها الممتلك نوعا لمنافع اقتصادية مستقبلية. وقد تنتج المنافع الاقتصادية للمستقبلية من المشاركة بين الأصول القليلة للتحديد الممتلكة أو من الأصول التي لا تحقق فرديا شروط الاعتراف بها في البيانات المالية، ولكن التي يكون الممتلك مستعدا بالنسبة لها لإجراء دفعة في الإمتلاك.

١٢ يستوفي الأصل معيار قابلية التحديد، في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:

- (أ) قابلا لفصله، ويكون الأصل قابلا للفصل إذا استطاع المشروع تلجير أو بيع أو استبداله، إما مفردا أو مع بعضه مع عقود ذات علاقة، أصول أو إلتزامات؛ أو
(ب) ينشأ من إتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية، بغض النظر ما إذا كانت هذه الحقوق أو قابليته للتحويل أو الفصل من المنشأة أو من حقوق وإلتزامات أخرى.

السيطرة

١٣ يفرض المشروع السيطرة على الأصل إذا كان المشروع يملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد ويستطيع كذلك للحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. وفترة المشروع على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس تتبع عادة من الحقوق القانونية. التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. على أن الإمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطا ضروريا للسيطرة حيث قد يكون المشروع قادرا على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

١٤ قد تتسبب المعرفة بالسوق والمعرفة التقنية بحدوث منافع اقتصادية مستقبلية. ويقوم المشروع بالسيطرة على هذه المنافع إذا، على سبيل المثال إذا كانت المعرفة محمية من خلال الحقوق القانونية مثل حقوق التأليف أو قيود اتفاقية تجارية (حيث يسمح بذلك) أو واجب قانوني على الموظفين المحافظة على السرية.

١٥ قد يكون لدى المشروع فريق من الموظفين الماهرين وقد يكون قادرا على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية من التدريب. وقد يتوقع المشروع أيضا أن يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمشروع. على أن، المشروع ليس له عادة سيطرة كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب لإعتبار أن هذه البنود تلي تعريف الأصل غير الملموس. والسبب ممثل، من غير المحتمل أن تلي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الأصل غير الملموس إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لإستخدامها والحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وهي كذلك تلي الأجزاء الأخرى من التعريف.

١٦ قد يكون للمشروع محفظة صلاء أو حصة في السوق ويتوقع أنه، بسبب الجهود الخاصة ببناء علاقات مع العملاء والولاء، فإن العملاء سيستمررون في المتاجرة مع المشروع. على أنه، في ظل عدم وجود الحقوق القانونية لحماية العلاقات مع العملاء، أو ولاء العملاء للمشروع أو وجود وسائل أخرى للسيطرة عليها فإن المشروع يكون له عادة سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية من علاقات ولاء العملاء حتى يمكن اعتبار أن هذه البنود (محفظة للعملاء، حصص السوق، للعلاقات مع العملاء، ولاء العملاء) تلي تعريف الأصول غير الملموسة. في غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء، تقدم معاملات التبادل لعلاقات العملاء غير التقليدية المتطابقة أو المتشابهة (عدا عن كونها جزء من اندماج الأعمال) دليلا على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الناجمة من علاقات العملاء. ولأن مثل معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على كون علاقات العملاء قابلة للفصل، تستوفي علاقات العملاء تلك تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧ قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنتفعة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات، أو وفورات التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة من إستخدام المشروع للأصل. فلي سبيل، المثال قد يخفض إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الإعتراف والقياس

- ١٨ يتطلب الإعتراف ببند على أنه أصل غير ملموس أن يقوم المشروع ببين أن البند يلي ما يلي:
- (أ) تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات ٨-١٧)؛ و
- (ب) مقاييس الإعتراف المبينة في هذا المعيار (الفقرات ٢١-٢٣).
- ينطبق هذا المتطلب أيضا على التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لشراء أصل غير ملموس أو توليده داخليا وتلك للتكاليف التي يتم تكبدها لاحقا للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته.
- ١٩ تتناول الفقرات ٢٥-٣٢ تطبيق معيار الإعتراف على الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل، في حين تتناول الفقرات ٣٣-٤٢ تطبيقه على الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال. وتتناول الفقرة ٤٤ لقياس الأولي للأصول غير الملموسة المشتراة بواسطة منحة حكومية، أما الفقرات ٤٥-٤٧ فتتناول عمليات تبادل الأصول غير الملموسة، في حين تتناول الفقرات ٤٨-٥٠ معاملة الشهرة المولدة داخليا. وتتناول الفقرات ٥١-٦٧ الإعتراف والقياس الأوليين بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا.
- ٢٠ إن من طبيعة الأصول غير الملموسة أنها، في كثير من الحالات، ليس لها إضافات أو بدائل لجزء منها. وتبعاً لذلك، من المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في أصل غير ملموس موجود، بدلا من استيفاء تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، من الصعب عادة أن تُنسب للنفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلا من العمل بوصفه وحدة واحدة. لذلك فمن النادر جدا أن يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة - النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعتراف الأولي بأصل غير ملموس مشترى أو بعد إتمام أصل غير ملموس مولد داخليا. وبالإتسجام مع الفقرة ٦٣، يتم دائما الإعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية، وعناوين الصحف الرئيسية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبود المشابهة في جوهرها (سواء يتم شرائها خارجيا أو توليدها داخليا) في الربح أو الخسارة عند تكبدها. ويعود سبب هذا إلى أنه لا يمكن تمييز هذه النفقات عن نفقات تطوير العمل كوحدة واحدة.
- ٢١ يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:
- (أ) إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل مستنفقة المشروع؛ و
- (ب) إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.
- ٢٢ يجب على المشروع تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل.
- ٢٣ يستخدم المشروع للحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد للمنطقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى لاستعمال الأصل بناء على الأدلة المتوفرة في وقت الإعتراف المبني، وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٢٤ يجب قياس الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

الإمتلاك المنفصل

٢٥ يعكس عادة السعر الذي تدفعه المنشأة لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر الإحتمالية في تكلفة الأصل. لذلك، يعتبر معيار الإعراف بالإحتمالية في الفقرة ٢١ (أ) على أنه يتم استيفؤه دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

٢٦ عادةً، إذا تم إمتلاك أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

٢٧ تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه بشكل منفصل مما يلي:

- (أ) سعر الشراء للخاص به، بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد لقطاوع الخصومات والخصومات التجارية؛ و
- (ب) أية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود.

٢٨ فيما يلي أمثلة على للتكاليف الملموسة مباشرة:

- (أ) تكاليف منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته لتشغيلية؛
- (ب) الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته لتشغيلية؛ و
- (ج) تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

٢٩ فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس:

- (أ) تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية)؛
- (ب) تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و
- (ج) للتكاليف الإدارية والتكاليف العلمية الأخرى غير المباشرة.

٣٠ يتوقف الإعراف بالتكاليف في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة. لذلك لا تشمل التكاليف التي يتم تكديدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل لذلك الأصل. على سبيل المثال، لا تشمل للتكاليف التالية في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس:

- (أ) التكاليف التي يتم تكديدها خلال إعداد الأصل، القادر على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ليتم إستخدامه؛ و
- (ب) الخصائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التكاليف التي يتم تكديدها مع تزايد الطلب على مخرجات الأصل.

٣١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطور الأصل غير الملموس، لكنها غير ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قلداً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة ويمكن أن تحدث هذه العمليات التآوية قبل أو خلال أنشطة التطوير. ولأن العمليات التآوية ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قلداً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بالعمليات التآوية فوراً في الربح أو الخسارة، ويتم شملها في تصنيفات الدخل والمصروف الخاصة بها.

٣٢ إذا لجئت دفعة لأصل غير ملموس إلى ما بعد فترة الدفع المعتادة تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الإعتراف بالتروق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الإلتزام إلا إذا تمت رأسملته بموجب المعاملة للبذلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ " تكاليف الاقتراض".

الإمتلاك كجزء من إندماج الأعمال

٣٣ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأصول"، إذا تم إمتلاك أصل غير ملموس في عملية ضم الأصول، والتي هي عبارة عن إمتلاك فإن تكلفة ذلك الأصل غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الإمتلاك. تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات السوق حول احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. لذلك، يعتبر معيار الإعتراف بالإحتمالية للوارد في الفقرة ٢١(أ) أنه يتم استيفاءه دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

٣٤ وبناءً على ذلك، وفقاً لهذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تعترف المنشأة المشترية في تاريخ الإندماج بالشراء بشكل منفصل عن الشهرة بأصل غير ملموس للمنشأة المشترية إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية، بغض النظر عما إذا كان الأصل قد تم الإعتراف به من قبل المنشأة المشترية قبل الإندماج. هذا يعني أن المنشأة المشترية تعترف بمشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ للمنشأة المشترية على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويستوفى مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاص بالمنشأة المشترية تعريف الأصل غير الملموس إذا كان:

(أ) يلبي تعريف الأصل؛ و

(ب) كان قابلاً للتحديد، أي يمكن فصله أو أنه ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

قياس القيمة العادلة لأصول غير الملموس المكتسبة من إندماج الأعمال

٣٥ من الممكن عادة قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليتم الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. عندما يوجد هناك، بالنسبة للتقديرات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، نطلق كبير من المخرجات للمعكلة ذات احتمالات مختلفة، تدخل تلك الشكوك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية. وإذا كان للأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إندماج الأعمال عمر إبتكالي محدد، فهناك فترامن قابل للنقض بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٣٦ يمكن أن يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في اندماج الأعمال قابلاً للفصل، لكن فقط بالارتباط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذي علاقة. على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن بيع عنوان نشر مجلة معينة بشكل منفصل عن قاعدة البيانات الخاصة بمشتركي المجلة، أو يمكن أن ترتبط علامة تجارية لمياه طبيعية ببيع معين ولا يمكن بيعها بشكل منفصل عن النبع. وفي مثل تلك الحالات، تعترف المنشأة المنشأة بمجموعة من الأصول على أنها أصل واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة بموثوقية.

٣٧ وعلى نحو مماثل، يتم عادة استخدام مصطلحي "الماركة" و "الاسم التجاري" كمرادفين للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحين السابقين هما مصطلحان تسويقيان عامان يتم استعمالهما بشكل نمطي للإشارة إلى مجموعة من الأصول التكميلية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والاسم التجاري، والمعدلات، والوصفات، والخبرات التقنية المتعلقة بها. وتتعرف المنشأة المشتري بمجموعة من الأصول غير الملموسة التكميلية التي تشمل على ماركة على أنها أصل واحد إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية. وإذا كان من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية، يمكن أن تعترف المنشأة المشتري بها كأصل واحد، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مماثلة.

٣٨ إن الظروف الوحيدة التي قد يكون فيها من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في اندماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من الحقوق القانونية أو الحقوق التعاقدية الأخرى ويكون إما:

(أ) غير قابل للفصل؛ أو

(ب) قابل للفصل، لكن لا يوجد تاريخ أو دليل على معاملات التبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، ويعتمد تقدير القيمة العادلة خلافاً لذلك على متغيرات غير قابلة للقياس.

٣٩ تقدم أسعار السوق المعروضة في سوق نشط لتقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة لأصل غير ملموس (انظر أيضاً الفقرة ٧٨). ويكون عدة سعر السوق المناسب هو سعر العطاء الحالي. وإذا كانت أسعار العطاء الحالية غير متوفرة، يمكن أن يقدم سعر آخر معاملة مماثلة أصلاً يتم وفقاً له تقدير القيمة العادلة بشرط عدم وجود أي تغيير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة للأصل.

٤٠ في حال عدم وجود سوق نشط للأصل غير الملموس، تكون قيمته العادلة هو المبلغ الذي كانت ستدفعه المنشأة مقابل الأصل، في تاريخ الإنتماء بالشراء، في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلقة والرغبة على أساس أفضل المعلومات المتوفرة. وفي تحديد هذا المبلغ، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار نتائج آخر المعاملات لأصول مشابهة.

٤١ إن المنشآت التي تشترك على نحو منتظم في شراء وبيع الأصول غير الملموسة الإستثنائية قد تكون قد وضعت أساليب لتقدير قيمها العادلة بشكل غير مباشر. ويمكن استخدام هذه الأساليب للقياس الأولي لأصل غير ملموس يتم شراؤه في اندماج الأعمال إذا كان الهدف منها تقدير القيمة العادلة وإذا كانت تعكس المعاملات والممارسات الحالية في الصناعة التي ينتمي إليها الأصل. وتتضمن هذه الأساليب، حينما يكون مناسباً:

(أ) تطبيق مضاعفات تعكس معاملات السوق الحالية على المؤشرات التي تحدد ربحية الأصل (مثل الإيراد، ولسمه السوق، والربح التشغيلي) أو على خط الأكتوات التي يمكن الحصول عليها من

ترخيص الأصل غير الملموس إلى طرف أخرى في معاملة على أساس تجارى (كما في منهج الإحفاء من الأثر)؛ أو

(ب) خصم صافي النفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل.

النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مشترى

٤٢ بحث و تطوير النفقات ذات أو التي:

(أ) المتعلقة بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شرائه بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال

ويتم الاعتراف به كأصل غير ملموس؛ و

(ب) التي يتم تكبدها بعد شراء ذلك المشروع.

تتم محاسبة نفقات البحث أو التطوير التالية وفقا للفقرات ٥٤-٦٢

٤٣ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤-٦٢ تعني أن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير

يتم شرائه بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال ويتم الاعتراف به كأصل غير ملموس:

(أ) يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي معايير الاعتراف

كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و

(ج) تتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مشترى إذا كانت نفقات

تطوير تستوفي معايير الاعتراف في الفقرة ٥٧.

الإملاك من خلال منحة حكومية

٤٤ في بعض الحالات، من الممكن إبتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو مقابل عوض رمزي، من

خلال منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة

لمشروع مثل حقوق النزول في مطار، أو الترخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو ترخيص أو

حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مقيّدة. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٠

"محاسبة الملح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من

الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا. وإذا اختار المشروع عدم الاعتراف بالأصل

مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فإن المشروع تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة

الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ٢٠) بالإضافة إلى أي اتفاق يمزى مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المستهدف.

عمليات تبادل الأصول

٤٥ يمكن إبتلاك أصل أو أكثر من أصل عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول، أو مجموعة من

الأصول المالية وغير مالية. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو

أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل

أصل غير نقدي بأخر، لكنه ينطبق أيضا على كلفة عمليات التبادل المذكورة في الجملة السابقة. ويتم

قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم (أ) تقتصر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. يتم قياس الأصل المشتري بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة فوراً إلغاء الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشتري بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٤٦ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري إذا:

- (أ) كان شكل (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) للتدفقات النقدية للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛ أو
- (ب) كانت القيمة الخاصة بالمنشأة من حصة عمليات المنشأة تتأثر بتغيرات المعاملة نتيجة للتبادل؛ و
- (ج) كان الفرق في البند (أ) أو (ب) كبيراً بالمقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة من حصة عمليات المنشأة التي تتأثر بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. ومن الممكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمل حسابات مفصلة.

٤٧ تحدد الفقرة ٢١ (ب) بأن أحد شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. وتكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قليلة القياس بموثوقية إذا (أ) كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس بذي أهمية لذلك الأصل أو (ب) إذا كان من المعقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قلارة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨ يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل.

٤٩ في بعض الحالات، يتم تحمل إنفاق لتوليد مزايا اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار. وكثيراً ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل لأنها مصدر غير قابل (لأنه لا يمكن فصله ولا هو ناتئ من إلزام تعاقدي أو حقوق قانونية) للتحديد يسيطر عليه المشروع ويمكن قياسه بشكل موثوق بمقدار التكلفة.

٥٠ إن لفروقات بين القيمة السوقية لمشروع والمبلغ المرحل لصافي أصوله القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجتنب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة المشروع، على أنه، لا يمكن اعتبار هذه الفروقات أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها للمشروع.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١ من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يستوفي شروط الاعتراف، وكثيراً ما يكون من الصعب:

(أ) تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة؛ و

(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً عن تكلفة الاحتفاظ بالشهرة المولدة داخلياً للمشروع أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.

بناءً على ذلك، بالإضافة إلى الإمتثال للمتطلبات العلمية للاعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئياً فإن المشروع تطبق للمتطلبات والإرشادات في الفقرات ٥٢-٦٧ أدناه على كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً .

٥٢ لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يلبي مقياس الاعتراف يقوم المشروع بتصنيف توليد الأصل إلى ما يلي:

(أ) مرحلة بحث؛ و

(ب) مرحلة تطوير.

بالرغم من أنه تم تعريف المصطلحين "البحث" و "التطوير"، فإن المصطلحين "مرحلة البحث" و "مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣ إذا لم يتمكن المشروع من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لايجاد أصل غير ملموس، فإن المشروع يعمل الإتفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

٥٤ يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الاعتراف بالإتفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٥ يتبنى هذا المعيار الرأي بأنه في مرحلة البحث لمشروع، لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم الاعتراف بهذا الإنفاق دائماً على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٦ فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:

(أ) الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لتنتج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء اختبار نهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل للمواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة أو الخدمات؛ و

(د) وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

٥٧ يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكن المشروع من بيان ما يلي:

(أ) الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستعمال أو البيع.

(ب) نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه.

(ج) قدرتها على استعمال أو بيع الأصل.

(د) كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ويجب على المشروع بين أشياء أخرى بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سيتم استعماله داخلياً فائدة الأصل غير الملموس.

(هـ) توفر الموارد الفنية والمالية، والمناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس.

(و) قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الأصل غير الملموس أثناء تطويره بشكل موثوق به.

٥٨ أثناء مرحلة تطوير مشروع، يستطيع المشروع في بعض الحالات، تحديد أصل غير ملموس وبيان أن الأصل سيولد منافع اقتصادية مستقبلية. ويعود ذلك إلى أن مرحلة التطوير لمشروع متقدمة على مرحلة البحث.

٥٩ فيما يلي أمثلة على أنشطة للتطوير:

(أ) تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الإستعمال؛

(ب) تصميم الأدوات، ولجهزة التثبيت، والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛

(ج) تصميم وبناء وتشغيل خطة للطيار على نطاق ليس مجدياً اقتصادياً؛ و

(د) تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

٦٠ من أجل بيان كيفية توليد أصل غير ملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، يقوم المشروع بتقييم للمنافع الاقتصادية المستقبلية التي سيتم استلامها من الأصل بإستخدام المبادئ في معيار للمعاسبة الدولي ٣٦ "بمفاضل قيمة الأصول"، وإذا كان الأصل سيولد منافع اقتصادية فقط مجتمعاً مع الأصول الأخرى، تطبق المشروع مفهوم وحدت توليد للنقد كما هي واردة في معيار المعاسبة الدولي ٣٦.

٦١ يمكن إظهار توفر الموارد لإكمال، وإستخدام والحصول على المنافع من أصل غير ملموس، على سبيل المثال من خلال خطة عمل تبين للموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقررة المشروع على ضمان هذه الموارد. وفي حالات معينة تظهر المشروع توفر التمويل الخارجي بالحصول على ما يدل على رغبة المقرض في تمويل الخطة.

٦٢ كثيرا ما تستطيع أنظمة التكلفة للمشروع بشكل موثوق قياس تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا، مثل الرواتب والإنفاق الآخر الذي تم تحمله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج للحاسب الآلي.

٦٣ يجب عدم الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في مافتها لذلك على أنها أصول غير ملموسة.

٦٤ يتبنى هذا المعيار للرأي بأن الإنفاق على العلامات التجارية المولدة داخليا، والأنظمة الإدارية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة في مافتها لذلك لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير العمل ككل. وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود على أنها أصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا

٦٥ إن تكلفة الأصل المولد داخليا لغرض الفقرة ٢٤ هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يابى به الأصل غير الملموس لأول مرة مقياس الإعراف في الفقرات ٢١، ٢٢، ٥٧. وتمنع الفقرة ٧١ إعادة عرض الإنفاق المعترف به كمصروف في البيانات المالية السابقة أو التقارير المالية المرحلية.

٦٦ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا كافة الإنفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة. وأمثلة مباشرة على التكلفة:

(أ) الإنفاق على المولد والخدمات للمستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس؛

(ب) رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩ "منافع الموظفين") الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) المصاريف لتسجيل حق قانوني؛ و

(د) إعطاء لبراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض" مقياسا للإعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا.

٦٧ للبنود التالية ليست أجزاء مكونة لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا:

(أ) البيع، والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة للعلامة الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لأعداد الأصل للاستعمال؛

(ب) عدم الفعالية المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم؛ و

(ج) الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٦٥

يقوم مشروع بتطوير عملية إنتاج جديدة. وفي عام ٢٠٠٥ بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ١٠٠٠ (و ن) تم تحمله ٩٠٠ (و ن) منها قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥، وتم تحمله ١٠٠ (و ن) بين ١ ديسمبر ٢٠٠٥ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. والمشروع قادر على إظهار أنه في ١ ديسمبر ٢٠٠٥ لم يلبى عملية الإنتاج مقاييس الاعتراف كأصل غير ملموس، ويقدر المبلغ القابل للإسترداد التقني العملية (بما في ذلك التكاليف النفقة المستقبلية لإكمال العملية قبل توفرها للإستخدام) بمقدار ٥٠٠ (و ن) .

في نهاية عام ٢٠٠٥، تم الاعتراف بعملية الإنتاج على أنها أصل غير ملموس بتكلفة مقدارها ١٠٠ (و ن) (الإنفاق الذي تم تحمله منذ التاريخ الذي تم فيه تلبية معيار الاعتراف، أي ١ ديسمبر ٢٠٠٥)، وقد تم الاعتراف بالإنفاق البالغ ٩٠٠ (و ن) الذي تم تحمله قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥ على أنه مصروف لأنه لم يتم تلبية مقاييس الاعتراف حتى ١ ديسمبر ٢٠٠٥. ولن يشكل الإنفاق أبدا جزءا من تكلفة عملية الإنتاج المعترف بها في الميزانية العمومية .

خلال عام ٢٠٠٦، بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ٢٠٠٠ (و ن). وفي نهاية عام ٢٠٠٦، قدر المبلغ القابل للإسترداد المعرفة الفنية في العملية (بما في ذلك التكاليف النفقة المستقبلية لإنجاز العملية قبل توفرها للإستعمال) بمقدار ١٩٠٠ (و ن).

في نهاية عام ٢٠٠٦، بلغت تكلفة عملية الإنتاج ٢١٠٠ (و ن) (إنفاق مقداره ١٠٠ (و ن) تم الاعتراف به في نهاية عام ٢٠٠٥ بالإضافة إلى إنفاق مقداره ٢٠٠٠ (و ن) تم الاعتراف به في عام ٢٠٠٦). ويعترف المشروع بخسارة انخفاض في القيمة مقداره ٢٠٠ لتعديل المبلغ المرحل للعملية قبل خسارة الانخفاض (٢١٠٠) (و ن) إلى مبلغها القابل للإسترداد (١٩٠٠). وسيتم عكس خسارة الانخفاض هذه في فترة لاحقة لذا تم تلبية متطلبات خسارة الانخفاض في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ .

في هذا المعيار المبالغ التقنية تقاس بوحدة النقد

الإعتراف بمصروف

٦٨ يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف عندما يتم تحمله، إلا إذا:

- (أ) كان يشكل جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يلبي مقاييس الاعتراف (انظر الفقرات ١٨-٦٧) ؛ أو
- (ب) تم إمتلاك البند في عملية إندماج أصلا هي عبارة عن إمتلاك ولا يمكن الاعتراف به على أنه أصل غير ملموس. وإذا كانت الحالة كذلك، فإنه يجب أن يشكل هذا الإنفاق (الدليل ضمن تكلفة الإمتلاك) جزءا من المبلغ الذي يعزى للشهرة في تاريخ الإمتلاك (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنماج الأصناف").

٦٩ في بعض الحالات، يتم تحمل الإنفاق لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس أو أصل آخر أو إيجادها يمكن الاعتراف به. وفي هذه الحالات يتم الاعتراف بالإنفاق عندما يتم تحمله على أنه مصروف. فلي سبيل المثال، ما عدا عندما تكون كجزء من مصاريف ضم

الأصل، يتم دائما الاعتراف بالإلتحاق على الأبحاث على أنه مصروف عندما يتم تحمله (انظر الفقرة ٥٤). وتشمل الأمثلة على الإلتحاق الآخر الذي يتم الاعتراف به كمصروف عندما يتم تحمله ما يلي:

(أ) الإلتحاق على أنشطة بدء العمل (تكاليف البدء)، إلا إذا تم إدخال هذا الإلتحاق ضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ " للممتلكات والمصانع والمعدات. وقد تتكون تكلفة البدء من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية، وتكاليف أعمال السكرتاريا التي يتم تحملها للتأسيس وحدة قانونية، والإلتحاق لفتح مرفق أو عمل جديد (تكاليف قبل الفتح) أو المصروفات لبدء عمليات جديدة أو إصدار منتجات أو عمليات جديدة (مصاريف ما قبل التشغيل).

(ب) الإلتحاق على أنشطة التدريب.

(ج) الإلتحاق على أنشطة الإعلان والدعاية.

(د) الإلتحاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المشروع أو كاملها.

٧٠ لا تمنع الفقرة ٦٨ الاعتراف بدفعة مقدمة كأصل عندما يتم الدفع لتسليم بضائع أو خدمات مقدما قبل تسليم البضائع أو تقديم الخدمات.

المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل

٧١ الإلتحاق على بند غير ملموس الذي تم الاعتراف به مقدما يجب عدم الاعتراف به كجزء من تكلفة أصل غير ملموس في تاريخ لاحق.

القياس بعد الاعتراف

٧٢ تختار المنشأة إما نموذج التكلفة في الفقرة ٧٤ أو نموذج إعادة للتقييم في الفقرة ٧٥ على أنه سياستها المحاسبية. وإذا تم محاسبة أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم، يتم محاسبة جميع الأصول الأخرى في الفئة باستخدام نفس للنموذج، ما لم يوجد مستوى نشط لتلك الأصول.

٧٣ تعتبر فئة الأصول غير الملموسة مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام مماثلين في عمليات المنشأة. ويتم إعادة تقييم البنود ضمن فئة الأصول غير الملموسة بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الإلتقائي للأصول وإعداد التقارير حول المبالغ في البيانات المالية التي تمثل خليطا من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٤ بعد الاعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر تكلفته مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متركمة.

نموذج إعادة التقييم

٧٥ بعد الاعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه، بحيث تكون قيمته للعائلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسارة انخفاض قيمة متركمة لاحقة. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط. ويتم عمليات إعادة التقييم بانتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الموزانية للصومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

٧٦ لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:

- (أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقا على أنها أصول؛ أو
- (ب) الاعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة.

٧٧ يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم بعد أن يتم الاعتراف الأولي بالأصل بسعر التكلفة. ولكن إذا تم الاعتراف بجزء فقط من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق معايير الاعتراف إلا من خلال العملية (انظر الفقرة ٦٥)، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كامل ذلك الأصل. ويمكن كذلك تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس الذي تم استلامه عن طريق ملحة من الحكومة وتم الاعتراف به بمبلغ إسمي (انظر الفقرة ٤٤).

٧٨ ومن غير المألوف وجود سوق نشط له السمات المذكورة في الفقرة ٨ للأصل غير الملموس، بالرغم من إمكانية حصول ذلك. على سبيل المثال، يمكن، في بعض الإختصاصات، وجود سوق نشط لرخص سيارات الأجرة المسموح نقلها، أو رخص صيد السمك أو الحصص الإنتاجية. ولكن لا يمكن وجود سوق نشط للمراكات أو العنوين الرئيسية للصحف أو حقوق نشر الموسيقى والأفلام أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية، لأن كل أصل فريد بذاته. وبالرغم أيضا من بيع وشراء الأصول غير الملموسة، فإنه يتم التفاوض على العقود بين البائعين والمشتريين المختلفين، ولا تتكرر المعاملات بشكل كبير. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع مقابل أصل واحد قد لا يقدم دليلا كافيا على القيمة العادلة لأصل آخر. وزيادة على ذلك، لا تتوفر الأسعار عادة للجمهور.

٧٩ يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التقلب في القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها. وإذا اختلفت القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل جوهري عن مبلغه المسجل، من الضروري القيام بالمزيد من إعادة التقييم. ويمكن أن تشهد بعض الأصول غير الملموسة تغيرات هامة ومقلبة في القيمة للعائلة، وتستلزم بالتالي إعادة تقييم سنوي. ولا تكون عمليات إعادة التقييم المتكررة ضرورية للأصول غير الملموسة ذات التغيرات غير الهامة في القيمة للعائلة فقط.

٨٠ إذا تم إعادة تقييم الأصل غير الملموس، فإن الإطفاء المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إما أن:

- (أ) يتم إعادة عرضه تلمسيا مع التغير في إجمالي المبلغ المسجل للأصل بحيث يمسوى المبلغ المسجل للأصل بعد إعادة التقييم بمبلغه الذي تم إعادة تقييمه؛ أو
- (ب) يتم إلغاؤه مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل وصافي المبلغ الذي تم إعادة عرضه إلى المبلغ الذي تم إعادته تقييمه للأصل.

- ٨١ إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة الذي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحا منه أي إطفاء متركم وخسائر إنخفاض للقيمة.
- ٨٢ إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه من خلال الرجوع إلى سوق نشط، يكون المبلغ المسجل للأصل هو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط مطروحا منه أي إطفاء متركم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متركمة لاحقة.
- ٨٣ إن حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشط للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه قد تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الأصل وضرورة اختبارها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".
- ٨٤ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق، يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم من ذلك التاريخ.
- ٨٥ إذا ازداد المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم تسجيل الزيادة مباشرة كقيد دائن في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم. ولكن يتم الاعتراف بالزيادة في حساب الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تعكس فيه إنخفاض إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقا في حساب الربح أو الخسارة.
- ٨٦ إذا انخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الاعتراف بالإنخفاض في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه يتم تسجيل الإنخفاض مباشرة كقيد مدين في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم إلى الحد الذي يبلغ فيه أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.
- ٨٧ يمكن نقل فائض إعادة التقييم للتركمي المشمول في حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح المحتجزة عند تحقيق الفائض. ويمكن تحقيق كامل لفائض عند سحب الأصل من الخدمة أو للتصرف به. ولكن يمكن تحقيق بعض الفائض حيث يتم إستخدام الأصل من قبل المنشأة، وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض للمتحقق هو الفرق بين الإطفاء المبني على أساس المبلغ المسجل الذي تم إعادة تقييمه للأصل والإطفاء الذي كان من الممكن الاعتراف به على أساس التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم النقل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة من خلال بيان للدخل.

العمر النافع

- ٨٨ تُقِيم المنشأة ما إذا كان العمر النافع للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محددًا، فإنها تُقِيم طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تُؤلف ذلك العمر الإنتاجي. وتعتبر المنشأة الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، عندما لا يكون هناك حد متصور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.
- ٨٩ تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد (انظر الفقرات ٩٧-١٠٦)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (انظر الفقرات ١٠٧-١١٠). وتبين الأمثلة التوضيحية المرفقة لهذا المعيار تحديد

العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة لتلك الأصول على أساس عمليات تحديد العمر الإنتاجي.

٩٠. يُؤخذ العديد من العوامل بعين الاعتبار في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، ومنها:
- (أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛
 - (ب) دورات عمر المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العلمية حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم استخدامها بطريقة مشابهة؛
 - (ج) التقدم الفني أو التقني أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقدم؛
 - (د) استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق للمنتجات أو الخدمات الناجمة عن الأصل؛
 - (هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛
 - (و) مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة المنشأة ونيتها للوصول إلى مثل هذا المستوى؛
 - (ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو للقيود المماثلة على استخدام الأصل، مثل توريخ لنتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛ و
 - (ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في المنشأة.

٩١. إن مصطلح "غير محدد" لا يعني "لا نهائي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوب للمحافظة على الأصل بمعيار أدائه التي يتم تقييمها في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى، ولا ينبغي أن يعتمد الإنتاج الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو غير محدد على النفقات المستقبلية المخطط لها التي تزيد عن تلك المطلوبة للمحافظة على الأصل بنفس معايير الأداء ذلك.

٩٢. ونظرا لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، تخضع برمجيات الحاسوب والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى للتقادم التقني. وبالتالي فإنه من المرجح أن تكون أعمارها الإنتاجية قصيرة.

٩٣. يمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلا جدا أو حتى غير محدد. ويبرر الشكوك بتقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس عقلائي، ولكنها لا تبرر اختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

٩٤. لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى فترة هذه الحقوق، ولكن يمكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها أن تستخدم الأصل. وإذا تم نقل الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لمدة محددة يمكن تجديدها، فيضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترة (فترات) تجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة.

٩٥. يمكن أن يكون هناك عوامل قانونية واقتصادية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الاقتصادية الفترة التي يستلزم فيها المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية. ويمكن أن تقيّد العوامل القانونية من الفترة التي تسيطر خلالها المنشأة على وسيلة الوصول إلى هذه المنافع. ويكون العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها هذه العوامل.

٩٦ يشير وجود العوامل التالية، من بين أشياء أخرى، إلى أن المنشأة يمكن أن تكون قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:

- (أ) يكون هناك دليل، ربما يستند إلى الخبرة، بأنه سيتم تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى. إذا كان التجديد مشروطاً بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يشمل وجود دليل على أن الطرف الثالث سيمنح موافقته؛
- (ب) يكون هناك دليل بأنه سيتم تحقيق أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛ و
- (ج) تكون تكلفة التجديد على المنشأة ليست كبيرة إذا ما قورنت بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد.

وإذا كانت تكلفة التجديد مرتفعة إذا ما قورنت بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة شراء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة

فترة وطريقة الإطفاء

٩٧ يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس منظم خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للإستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللذين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الاعتراف بالأصل - أيهما يأتي أولاً. وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد ذلك النمط بشكل موثوق، يتم استخدام طريقة القسط الثابت. ويتم الاعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار آخر يسمح أو يقتضي شملها في المبلغ المسجل لأصل آخر.

٩٨ يمكن استخدام مجموعة أساليب إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل على أساس منظم على مدة عمره الإنتاجي. وهذه الأساليب تشمل طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الأسلوب المستخدم بناء على النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الاقتصادية وتطبيقه باستمرار من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تمييز في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من ذلك الأصل. ولما ستوجد أية مقبلة لدعم أسلوب إطفاء للأصول غير الملموسة ينجم عنه مبلغ إطفاء متراكم أقل من المبلغ الناتج بموجب طريقة القسط الثابت.

٩٩ يتم الإعتراف عادة بالإطفاء على أنه مصروف. على أنه، في بعض الأحيان يستوعب المشروع المنافع الاقتصادية المتضمنة في أصل عند إنتاج أصول أخرى. بدلا من لحدث مصروف، وفي هذه الحالات، يشكل مبلغ الإطفاء جزءا من تكلفة الأصل الآخر ويتم إدخاله في المبلغ المرحل. فعلى سبيل المثال، يتم إدخال إطفاء الأصول غير الملمومة المستخدمة في عملية إنتاج ضمن المبلغ المرحل للمخزونات (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠ يجب أن تقتصر القيمة المتبقية لأصل غير ملموس مع العمر الإنتاجي صفرًا إلا إذا:

- (أ) كان هناك التزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو
- (ب) كان هناك سوق نشط للأصل و :

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق؛ و

(٢) من المحتمل أن هذا السوق سيكون موجودا في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

١٠١ يتم تحديد القيمة القابلة للإستهلاك لأصل مع عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية عدا عن الصفر تعني ضمنا أن المشروع تتوقع أن يستبدل الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي.

١٠٢ تقدر القيمة المتبقية بناءً على المبالغ القابلة للإسترداد من الإستبعاد باستخدام الأسعار السائدة في تاريخ إمتلاك الأصل لبيع أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره النافع وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها. والقيمة المتبقية تتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية. للتغير في القيمة المتبقية يحسب على أساس التغيرات في التقديرات المحاسبية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣ يمكن أن تزداد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يساوي أو يفوق المبلغ المسجل للأصل. وإذا حصل ذلك، تكون تكلفة إطفاء الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض قيمته المتبقية لاحقا إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.

مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء

١٠٤ يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء مع عمر إنتاجي محدد على الأقل في نهاية كل فترة مالية. وإذا كان العمر النافع المتبقي للأصل يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعاً لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير أسلوب الإطفاء لإظهار النمط الذي تغير. ويجب معاملة هذه للتغيرات محاسبياً على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن.

١٠٥ أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحاً أن تقدير عمره النافع ليس مناسباً. فعلى سبيل المثال، فإن الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة لتغييرها.

١٠٦ على مدى الوقت، قد يتغير نمط المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتوقع تكثفها من أصل غير ملموس. فطى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أن أسلوب الرصيد المتكامل للإطفاء مناسب بدلا من أسلوب القسط الثابت. ومثال آخر على ذلك هو إذا تم تأجيل استخدام الحقوق التي تمثلها رخصة بانتظار اتخاذ إجراء بشأن الأجزاء الأخرى لخطة عمل. وفي هذه الحالة قد لا يتم استلام المنافع الاقتصادية التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية غير محددة

١٠٧ الأصول غير الملموسة مع العمر الإنتاجي غير المحدد لا يجب إطفائها.

١٠٨ بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول"، تحتاج المنشأة إلى إجراء اختبار لإنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع المبلغ المرحل.

(أ) سنوياً، و

(ب) في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول غير الملموسة سوف تطفأ.

مراجعة تقييم العمر النافع

١٠٩ يتم مراجعة العمر النافع للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفائه في كل فترة لتحديد ما إذا كانت تستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية ٨ "مبانيات المحاسبة، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١١٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية ٣٦، يعتبر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد مؤشرا على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، تقوم المنشأة باختيار الأصل فيما يخص انخفاض القيمة من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد، المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية ٣٦، مع مبلغه المسجل، والإعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل عن المبلغ القابل للإسترداد على أنها خسارة انخفاض قيمة.

إمكانية استرداد المبلغ المسجل - خسائر انخفاض القيمة

١١١ لتحديد ما إذا كان أصل غير ملموس قد انخفضت قيمته، تطبق المشروع معيار المحاسبة الدولية ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول". ويشرح ذلك للمعيار متى وكيف يتم مراجعة المشروع للمبلغ المرحل لأصوله وكيفية تحديدها بمبلغ الأصل القابل للإسترداد، ومتى تعترف أو تعكس خسارة انخفاض القيمة.

الإحالة من الخدمة والإستبعاد

١١٢ يجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس

(أ) عند الإستبعاد؛ أو

(ب) عندما يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استصله أو استبعاده.

- ١١٣ المكاسب أو الخسائر الناجمة عن عدم الاعتراف بالأصول غير الملموسة يجب تحديدها على أنها الفرق بين صافي عقائد الإستبعاد، إذا كانت، والمبلغ المرحل للأصل، الاعتراف به في البيع أو الخسارة عندما تكون الأصول غير معترف بها (ما عدا ما جاء في المعيار ١٧ "صق الإيجار" ما لم يتطلب خلافًا لذلك البيع وإعادة الإستجار). ولا يجوز تصنيف العقائد على أنه إيراد.
- ١١٤ يمكن أن يتم التصرف بالأصل غير الملموس بعدة طرق (مثلًا من خلال البيع، أو إبرام عقد إيجار، أو التبرع). وفي تحديد تاريخ التصرف يمثل هذا الأصل، تطبيق المنشأة للمعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" للاعتراف بالإيرادات من بيع البضائع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عملية التصرف من خلال البيع وإعادة الإستجار.
- ١١٥ إذا قامت المنشأة، وفقًا لمبدأ الاعتراف في الفقرة ٢١، بالاعتراف بتكلفة استبدال جزء من الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي عندئذ الاعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وإذا لم يكن من الممكن بالنسبة للمنشأة تحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها استخدام تكلفة الاستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه شراؤه أو توليده داخليًا.
- ١١٦ يتم الاعتراف بشكل أولي بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بالأصل غير الملموس بقيمة العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل غير الملموس، يتم الاعتراف بشكل أولي بالمقابل المستلم بسعر النقد الذي تم إعدته. ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل وسعر النقد الذي تم إعدته على أنه إيراد فائدة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ بشكل يعكس للعائد الفعلي على المبلغ مستحق القبض.
- ١١٧ لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد عندما لا يعد الأصل غير الملموس مستخدمًا، إلا إذا تم إستهلاك الأصل بشكل كامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصروف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

الإفصاح

عام

- ١١٨ يجب ان تلتصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخليًا والأصول غير الملموسة الأخرى:
- (أ) سواء كان العمر النافع محددًا أو غير محدد، إذا كان محدد، الأعمار النافعة أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛
- (ب) أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نافعة محددة؛
- (ج) إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر انخفاض القيمة المتركمة) في بداية ونهاية الفترة؛
- (د) بلد (بلود) بيان الدخل الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛

(هـ) مطابقة المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مبينة ما يلي:

- (١) الإضافات، مبينة بشكل منفصل تلك الناجمة من التطور الداخلي، ومن خلال إدماج الأعمال؛
- (٢) الأصول المصنفة بأنها معدة للبيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والإستبعادات الأخرى.
- (٣) الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٦٤، ٧٥، ٨٥ ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ 'إنخفاض قيمة الأصول' (إن وجدت)؛
- (٤) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛
- (٥) خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛
- (٦) أية خسائر تم الاعتراف بها خلال الفترة؛ الإنقضاء المعترف به خلال الفترة؛
- (٧) صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبي من خلال عملة العرض للمنشأة؛ و
- (٨) التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة.

١١٩ إن فئة أصول غير ملموسة هي عبارة عن مجموعة أصول ذات طبيعة واستعمال متشابهين في عمليات المشروع. ومن الممكن أن تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:

- (أ) أسماء الماركات التجارية؛
 - (ب) الببليوغراف الإدارية وعناوين النشر؛
 - (ج) برنامج الحاسب الآلي؛
 - (د) التراخيص والإمتيازات؛
 - (هـ) حقوق التأليف، والبراءات وحقوق الملكية للصناعة الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛
 - (و) الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية؛ و
 - (ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.
- للفئات المذكورة أعلاه غير مجمعة (مجمعة) إلى فئات أصغر (كبير) إذا كان سينجم عن ذلك معلومات مناسبة لكثير لمستخدمي البيانات المالية .
- ١٢٠ يقصص المشروع عن المعلومات حول الأصول غير الملموسة التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٨ (أ) (٣) إلى (٥).

١٢١ يحتاج معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة. وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات فيما يلي:

(أ) تقييم العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؛

(ب) أسلوب الإطفاء؛ أو

(ج) القيم المتبقية.

١٢٢ يجب أن يفصح المشروع عما يلي:

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على المشروع بيان العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع للأصل.

(ب) وصف، وبيان بأي أصل فردي غير ملموس مادي للبيانات المالية للمشروع ككل ومبلغه للمرحل وفترة الإطفاء المتبقية.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم إمتلاكها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة (انظر الفقرة ٤٤).

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول؛

(٢) مبلغها للمرحل؛ و

(٣) أو تم قياسها بعد الإعتراف باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) وجود الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبلغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) مبلغ الإلتزامات لإمتلاك الأصول غير الملموسة.

١٢٣ عندما يبين المشروع العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع لأصل غير ملموس، فإن المشروع يأخذ في الإعتبار قلّة العوامل في الفقرة ٩٠.

الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الإعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم

١٢٤ إذا رحلت الأصول غير الملموسة بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فانه يتم الإفصاح عما يلي:

(أ) حسب قلة الأصول غير الملموسة:

(١) تاريخ نفاذ إعادة التقييم؛

(٢) المبلغ لمرحل للأصول غير الملموسة المعاد تقييمه؛ و

- (٣) المبلغ المسجل الذي كان من الممكن الإعتراف به لو تم قياس الفئة التي تم إعادة تقييمها من الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف باستخدام نموذج التكلفة في الفقرة ٧٤.
- (ب) مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مبينا التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛ و
- (ج) طريقة و أي افتراضات هامة تطبق في تقدير القيمة العادلة للأصول.

١٢٥ قد يكون من الضروري تجميع فئات الأصول المعاد تقييمها إلى فئات أكبر لأغراض الإفصاح. على انه، لا يتم تجميع الفئات إذا كان سينجم عن ذلك دمج فئة أصول غير ملموسة تشمل مبالغ تم قياسها بموجب نموذج للتكلفة ونموذج إعادة التقييم.

الإتفاق على البحث والتطوير

١٢٦ يجب ان تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الإتفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.

١٢٧ يشمل الإتفاق على البحث والتطوير كافة الإتفاق الذي يعزى مباشرة لأششطة البحث او للتطوير او (انظر الفقرتين ٦٦-٦٧ من لجل الإرشاد الخاص بهذا النوع من الإتفاق الذي سيتم إيجاله لغرض متطلب الإفصاح في الفقرة ١٢٦).

معلومات أخرى

١٢٨ تشجع المنشأة على، ولكن ليس كمطلب، الإفصاح عن المعلومات التالية:

- (أ) بيان بأي اصل غير ملموس تم إطفائه كاملا ولا زال مستعملا؛ و
- (ب) بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي يسيطر عليها المشروع ولكن غير معترف بها كأصول لأنها لم تحقق مقياس الإعتراف في هذا المعيار أو لأنه تم إبتلاكها أو توليدها قبل ان تصبح نسخة المعيار ٣٨-الأصول غير الملموسة ١٩٩٨ نافذة للمفعول.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

١٢٩ إذا اختارت المنشأة، وفقا للفقرة ٨٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ " تدماج الأعمال"، تطبيق المعيار السابق ذكره ابتداءً من أي تاريخ قبل تاريخ النفاذ المحددة في الفقرات ٧٨-٨٤ منه، فبئها ينبغي أن تطبق هذا المعيار أيضا بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تحصيل المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمال الإنتاجية لأصولها غير الملموسة المعترف بها. إذا قامت المنشأة، نتيجة لإعادة التقييم تلك، بتغيير تقييمها للعصر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة ذلك لتغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٣٠ خلافا لذلك، تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على ما يلي:

- (أ) محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في تدماج الأعمال التي يكون تاريخ الإنتاقية لها في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤؛ و

(ب) محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى باثر مستقبلي من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تعديل المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في تلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمار الإنتاجية لهذه الأصول غير الملموسة. إذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعرض الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة ذلك التغير على أنه تغيير في التقييم المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٣٠ على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرة ٢ للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لاكتشاف وتقييم المصادر المعدلة لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

عمليات تبادل الأصول المتشابهة

١٣١ إن المتطلب الوارد في الفقرتين ١٢٩ و ١٣٠ (ب) لتطبيق هذا المعيار باثر مستقبلي يعني أنه إذا تم قياس تبادل للأصول قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار على أساس المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه، لا تعيد المنشأة عرض المبلغ المسجل للأصل المشتري لكي تعكس قيمته العادلة في تاريخ الإنماج بالثراء.

التطبيق المبكر

١٣٢ يتم تشجيع الشركات التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٠ على تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ المحددة في الفقرة ١٣٠. ولكن إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، ينبغي عليها أيضا تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الصادر في عام ١٩٩٨)

١٣٣ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (الصادر عام ١٩٩٨).

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ "الأصول غير الملموسة" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولكن عارض البروفيسور وينجتون. وباتّي راية للمعارض بعد أساس الإشتتاج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

السير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنريج	
وارن ماكريجور	
باتريشيا أومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميت	
جيوفاي وينيجتون	
ناتمومي يامادا	

المحتويات

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول الغير ملموسة

المقدمة	٣-١
تعريف الأصول غير الملموسة	٥-٤
قابلية التحديد	١٤-٦
معلومات عامة حول مباحثات المجلس	٨-٧
توضيح قابلية التحديد	١٠-٩
علاقات الصلاء غير التعاقدية	١٤-١١
معايير الاعتراف المبني	٤٦-١٥
الإستملاك كجزء من إستماج الأعمال	٢٥-١٦
معيار الاعتراف بالإحتمالية	١٨-١٧
معيار موثوقية الاعتراف بالتقليس	٢٥-١٩
الإستملاك المنفصل	٢٨-٢٦
الأصول غير الملموسة المولدة داخليا	٤٦-٢٩
معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخليا	٣٢-٣٠
دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة	٣٥-٣٣
نتائج دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨	٣٧-٣٦
الاعتراف بالنفقات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على أنها مصاريف	٢٨
الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا	٢٩
أراء لجنة معايير المحاسبة الدولية في المصادقة على المعيار ٣٨	٤١-٤٠
الفرق في معايير الاعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخليا والأصول غير الملموسة المشتراه	٤٢
الاعتراف المبني بمسعر التكلفة	٤٤-٤٣
تطبيق معايير الاعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخليا	٤٦-٤٥
المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة	٧٧-٤٧
محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة للممتلكة في عمليات إدماج الأعمال	٥٩-٥٠
فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة	٥٦-٥٤
القيمة المتبقية لأصل غير ملموس لمصر إنتاجي محدد	٥٩-٥٧
الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة	٧٢-٦٠
العمر الإنتاجي المعيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية لخرى	٧٢-٦٦
محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.	٧٧-٧٣
عدم الإطفاء	٧٥-٧٤
عمليات إعادة التقييم	٧٧-٧٦

٨٩-٧٨ إستنتاج	مشاريع البحث والتطوير المستملكة في عمليات إدماج الأعمال
٨٢-٨٠ إستنتاج	الإعتراف المبذلي بشكل منفصل عن الشهرة
٨٤-٨٣ إستنتاج	المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير المستملكة في إدماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة
٨٩-٨٥ إستنتاج	النفقات اللاحقة من مشاريع البحث والتطوير المستملكة في إدماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة
١٠٢-٩٠ إستنتاج	الأحكام الإنتقالية
١٠٢-١٠١ إستنتاج	التطبيق المبكر
١٠٣ إستنتاج	ملخص التغيرات الرئيسية عن مسودة العرض
١١٠- ١٠٤ إستنتاج	تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتتبع معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من مشروعه حول عمليات اندماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات الخاص به من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش (١) أموراً لم يقرها المجلس بدراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة. وتلك المواد مشمولة في الفقرات المشار إليها بالأرقام والرمز "سابق". ويتم ترقيم الفقرات التي تصف اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته بالرمز "استنتاج".

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨. وقد تم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بعمليات اندماج الأعمال. ويتألف ذلك المشروع من مرحلتين. المرحلة الأولى نتج عنها إصدار للمجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" في الوقت نفسه. لذلك، لم تكن في نية المجلس إنشاء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتعلق التغييرات على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بشكل رئيسي بما يلي:

(أ) فكرة "قابلية لتحديد" في ارتباطها بالأصول غير الملموسة؛

(ب) لعمر الإنتاجي وإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ج) محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد الإنجاز التي يتم شراؤها في عمليات اندماج الأعمال.

استنتاج ٣ وباستثناء مشاريع البحث والتطوير التي يتم شراؤها في عمليات اندماج الأعمال، لم يقر المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الواردة في النسخة السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد تم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات هذا من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (انظر الفقرات "استنتاج ٢٩" - "استنتاج ٤٦") وتاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة (انظر الفقرات "استنتاج ١٠٤" - "استنتاج ١١٠"). إن الآراء المعبر عنها في الفقرات "استنتاج ٢٩" - "استنتاج ٤٦" والفقرات "استنتاج ١٠٤" - "استنتاج ١١٠" هي آراء لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تعريف الأصول المالية غير الملموس (الفقرة ٨)

إستنتاج ٤: تم تعريف الأصل غير الملموس في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أنه "أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي محتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيله للآخرين أو للخدمات الإدارية". ويلغى التعريف في المعيار المنقح متطلب الإحتفاظ بالأصل للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيله للآخرين، أو للخدمات الإدارية.

إستنتاج ٥: لاحظ المجلس أن السمات الأساسية للأصول غير الملموسة هي:

- (أ) أنها عبارة عن موارد تسيطر عليها المنشأة ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة؛
- (ب) أنه لا يوجد لها جوهر مادي؛ و
- (ج) أنها قابلة للتحديد.

واستنتج المجلس أن الهدف من احتفاظ المنشأة ببند يملك هذه السمات ليس ذو صلة بتصنيفه على أنه أصل غير ملموس، وأن جميع هذه البنود ينبغي أن تكون ضمن نطاق المعيار.

قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

إستنتاج ٦: ينبغي أن يكون الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي، بموجب هذا المعيار، كما هو بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قابلاً للتحديد حتى يلبي تعريف الأصل غير الملموس. ولم تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "قابلية التحديد"، ولكنها نصت على أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد. ويتضمن المعيار المنقح أن يتم معاملة الأصول على أنه قد حقق معيار قابلية التحديد للورد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون قابلاً للفصل، أو عندما ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للفصل عن المنشأة أو عن الحقوق والإلتزامات الأخرى.

معلومات حول مباحثات المجلس

إستنتاج ٧: سارع المجلس إلى دراسة مسألة "قابلية التحديد" كجزء من المرحلة الأولى من مشروعه المتعلق باندماج الأعمال نتيجة للتغيرات التي حدثت خلال عام ٢٠٠١ على متطلبات المعايير الكندية والأمريكية حول الاعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتركة في عمليات اندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تشمل نسبة متزايدة من أصول العديد من المنشآت، وأنه عادة ما يتم شمل الأصول غير الملموسة المشتركة في عملية اندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، بالرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "اندماج الأعمال" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تقتضي الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. واتفق المجلس مع الإستنتاج الذي توصلت إليه الهيئات الواضعة للمعايير الكندية والأمريكية بأنه يتم تعزيز الفائدة من للبيانات المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتركة في عملية اندماج الأعمال عن الشهرة. لذلك، استنتج المجلس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنشأ من المرحلة

الأولى من مشروع اندماج الأصول وينبغي أن توفر أساساً حاسماً لتحديد الأصول غير الملموسة المشتركة في عملية اندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٨ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ووضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أكد المجلس على وجهة النظر الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي سمة تميز من ناحية المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. وإستنتاج المجلس أنه من أجل توفير أساساً حاسماً لتحديد الأصول غير الملموسة والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه لا بد من توضيح مفهوم قابلية التحديد أكثر.

توضيح قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

إستنتاج ٩ إستنتج المجلس، وبالإسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلاً للفصل، أي يمكن فصله عن المنشأة وبيعها، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيرها، أو مبادلته. لذلك، وفي سياق الأصول غير الملموسة، تشير قابلية الفصل إلى قابلية التحديد، وينبغي الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة بالأصول غير الملموسة المشتركة في عملية اندماج الأعمال والتي لها تلك السمة على أنها أصول.

إستنتاج ١٠ إلا أن المجلس إستنتج، وبالإسجام أيضاً مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة، وعلى عكس الشهرة، تنشأ من حقوق منقولة قانونياً بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتركة، تنشأ قيمتها من جمع الأصول التي تشكل منشأة مشتركة أو القيمة التي يتم إيجادها عن طريق جمع الأصول من خلال اندماج الأصول، مثل التجميعات المتوقعة أن تنتج عن المنشآت أو مؤسسات العمل الدامجة. ولاحظ المجلس أنه رغم أن العديد من الأصول غير الملموسة قابلة للفصل وتنشأ من الحقوق التعاقدية - القانونية، تحدد بعض الحقوق التعاقدية - القانونية تنشأ حصصاً ممتلكات غير قابلة للفصل بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الاختصاصات، فإن بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلة للنقل إلا من خلال بيع المنشأة ككل. وإستنتج المجلس أن حققة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي سمة تميزها عن الشهرة. لذلك، ينبغي الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي لها تلك السمة والمشتراة في اندماج الأعمال على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

علاقات العملاء غير التعاقدية (الفقرة ١٦)

إستنتاج ١١ نصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على ما يلي "سيُعتبر المنشأة على الأصل إذا كان للمنشأة صلاحية الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من المصادر ذات الصلة وتستطيع تقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع". ثم أوردت الوثائق المزيد من التفاصيل حيث نصت على أنه "لا يكون عادة للمنشأة سيطرة كافية على المنافع الاقتصادية من علاقات العملاء ولولاهم لاعتُبر أن مثل هذه البنود تحقق تعريف الأصول غير الملموسة، في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية العلاقات مع العملاء أو ولاء العملاء للمنشأة، أو طرق أخرى للسيطرة عليها".

إستنتاج ١٢ إلا أن مسودة الأمثلة التوضيحية المرفقة لمسودة العرض ٣ "اندماج الأصول" تنص على أنه "إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتركة في اندماج الأعمال من عقد معين، يتم الإعتراف بالعلاقة على أنها

أصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا حققت معيار قابلية الفصل. وتقدم معاملات للتبادل لنفس الأصل أو أصل مشابه دليلاً على قابلية فصل علاقة العملاء غير التعاقدية ويمكن أن تتوفر أيضاً معلومات عن أسعار التبادل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة. وفي حين وافق البعض في ردهم على مسودة العرض عموماً على استنتاجات المجلس حول تعريف قابلية للتحديد، كان البعض الآخر غير متأكد بشأن العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قليلة للتحديد، وبين مفهوم السيطرة لتحديد ما إذا كانت العلاقة تحقق تعريف الأصل. إضافة إلى ذلك، اقترح البعض الاعتراف بعلاقات العملاء غير التعاقدية، بموجب الاقتراح الوارد في مسودة العرض، بشكل منفصل إذا تم شراؤها في اندماج الأعمال، ولكن ليس إن تم شراؤها في معاملة منفصلة.

إستنتاج ١٣ لاحظ المجلس أن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة تقدم دليلاً ليس فقط على أن البند قابل للفصل، ولكن أيضاً على أن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من تلك العلاقة. وبطريقة مشابهة، إذا قامت المنشأة بشراء علاقة عملاء غير تعاقدية بشكل منفصل، فإن وجود معاملة صرف تلك العلاقة يقدم إثباتاً على أن البند قابل للفصل وأن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من العلاقة. لذلك، فإن العلاقة تحقق تعريف الأصل غير الملموس ويتم الاعتراف بها على هذا الأساس. ولكن في حالة عدم وجود معاملات تبداً لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية للمشابهة، فإن هذه العلاقات المشتراة في اندماج الأعمال لا تحقق عادة تعريف "الأصل غير الملموس" - لأنها غير قابلة للفصل، ولا يمكن للمنشأة أن تثبت أنها تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من تلك العلاقة.

إستنتاج ١٤ لذلك، قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو علاقات العملاء غير التعاقدية المشابهة (عدا عن تلك التي تكون جزءاً من اندماج الأعمال) تقدم دليلاً على أن المنشأة قادرة بكل الأحوال على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضاً دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس.

معايير الاعتراف المبني

إستنتاج ١٥ وفقاً للمعيار، كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا، فقط إذا:

- كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تنسب للأصل إلى المنشأة؛ و
- كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

ودرس المجلس لثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تطبيق معايير الاعتراف هذه على الأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال. وتوضح الفقرات "إستنتاج ١٦ - إستنتاج ٢٥" مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

الإستسلام كجزء من عملية إنماج الأعمال (الفقرات ٣٣-٣٨)

إستنتاج ١٦ اقترحت مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه يتم دائما تحقيق معيار الإعتراف في الفقرة "إستنتاج ١٥"، باستثناء القوى العاملة، للأصل غير الملموس المشتري في إنماج الأعمال. لذلك، لم يتم تضمين تلك المعايير في مسودة العرض ٣ "إنماج الأعمال". واقتُرحت مسودة العرض ٣ أنه ينبغي على المنشأة المشتري الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإنماج بالثراء بجميع الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة. وبعد دراسة ردود المجاوبين، قرر المجلس ما يلي:

(أ) الإستمرار باقتراح أن معيار الإعتراف بالإحتمالية يعتبر دائما أنه قد تم إستيفائه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إنماج الأعمال؛ و

(ب) عدم الإستمرار باقتراح أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، ينبغي دائما توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إنماج الأعمال بموثوقية.

معيار الإعتراف بالإحتمالية

إستنتاج ١٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لاحظ المجلس أن للقيمة العادلة للأصل غير الملموس تعكس توقعات السوق حول احتمالية تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة المشتري. وبعبارة أخرى، يمكن تأثير الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. لذلك، يُنظر دائما إلى معيار الإعتراف بالإحتمالية أنه يتحقق بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إنماج الأعمال.

إستنتاج ١٨ لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إنعدام الإنسجام العام بين معايير الإعتراف للأصول والالتزامات الواردة في الإطار (التي تنص على أن البند الذي يلبى تعريف الطصر ينبغي الإعتراف به فقط إذا كان من المحتمل تحقق أية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إنماج الأعمال مثلا. غير أن المجلس استنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للإعتراف في الإطار ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار بصومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

معيار موثوقية الإعتراف بالقياس

إستنتاج ١٩ وعد إعداد مسودة العرض، استنتج المجلس أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، ينبغي وجود معلومات كافية للقياس بموثوقية القيمة العادلة للأصل الذي يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ذو صلة أو يمكن فصله عن المنشأة. وقد عارض المجاوبون بشكل عام الاقتراح على أساس أن:

(أ) قد لا يكون من الممكن دائما إجراء قياس موثوق للقيمة العادلة لأصل يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ذو صلة أو يمكن فصله عن المنشأة.

(ب) لا يوجد افتراض مشابه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأصول الملموسة القابلة للتحويل المشتراة في عملية إنماج أعمال. وبالفعل قرر المجلس عند وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنماج الأعمال" أن ينقل من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المبدأ

العام الذي يفيد بأنه يجب على المنشأة المشتري الاعتراف بالأصول الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة، لكن بشرط إمكانية قياسها بموثوقية.

إستنتاج ٢٠ بالإضافة إلى ذلك، أجرى المجلس زيارات ميدانية ومناقشات طويلة مستمرة خلال فترة استلام الملاحظات بشأن سمودة العرض*. وتم توجيه مجموعة من الأسئلة للمشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة هدفتم إلى تحسين فهم المجلس حول ما إذا من الممكن أن توجد أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي قابلة للفصل أو تنشأ من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى، والتي قد لا يمكن أن يؤثر بشأنها معلومات كافية لقياس قيمتها العادلة بموثوقية.

إستنتاج ٢١ وقدم المشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة أمثلة عديدة على أصول غير ملموسة قاموا بشرائها في عمليات اندماج أعمال حديثة والتي من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. على سبيل المثال، يشتري أحد المشاركين حقوق إستملاك الماء كجزء من عملية اندماج أعمال. وتعتبر هذه الحقوق قيمة جدا للعديد من أصحاب المصانع العاملين في نفس الاختصاص الذي يعمل فيه المشارك - ولا يستطيع أصحاب المصانع إستملاك الماء، وفي حالات عديدة، لا يمكنهم تشغيل مصانعهم بدون. وتمنح السلطات المحلية هذه الحقوق بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق، لكن بأعداد محدودة، وفترات ثابتة (عادة ١٠ سنوات)، قابلة للتجديد أيضا بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق. ولا تباع هذه الحقوق إلا كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل، لذلك لا يوجد سوق ثانوي في هذه الحقوق. وإذا أعاد صاحب المصنع هذه الحقوق إلى السلطات المحلية، فإنه يحرم من إعادة طلبها. ويناقش المشارك بأنه لا يمكن تقييم هذه الحقوق بشكل منفصل عن أعماله (وبالتالي عن الشهرة) لأن الأعمال ستتوقف بدون هذه الحقوق.

إستنتاج ٢٢ وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين وتجارب المشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة، استخلص المجلس أنه، وفي بعض الحالات، يمكن أن لا تكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة بموثوقية، على الرغم من أن الأصل قابل للتحديد. ولأحظ المجلس، باستثناء ما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ٢٥"، أن الأصول غير الملموسة التي لم يتمكن المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة من قياس قيمتها العادلة بموثوقية نشأت من:

(أ) إما من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وتكون غير قابلة للفصل (أي يمكن أن تنقل فقط كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل)؛ أو

(ب) لو من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وتكون قابلة للفصل (يمكن فصلها أو قسمها عن المنشأة وببعضها أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو تبادلها منفردة أو مع عقد أو أصل أو التزام ذو علاقة)، ولكن دون وجود متابعة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، وبخلاف ذلك يكون تقدير القيمة العادلة معتمدا على متغيرات ليست قابلة للقياس.

تم إجراء الزيارات الميدانية من بداية شهر كانون الأول ٢٠٠٢ واستمرت حتى بداية نيسان ٢٠٠٣، وشملت أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإجماع التي عقدت مع ٤١ شركة في أستراليا وفرنسا وألمانيا واليابان وجنوب أفريقيا وسويسرا والمملكة المتحدة. كما شارك أيضا أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من مناقشات الطاولة المستديرة مع المدققين والمحاسبين وواضعي المعايير المحاسبية والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن قضايا التنفيذ التي توليها شركات أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم ١٤١/إندماج الأصول ورقم ١٤٢/شهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، وأقسام الدليل الكندي المقابل التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

إستنتاج ٢٣ ورغم ذلك، حافظ المجلس على وجهة نظره التي تفيد بأن فائدة البيانات المالية يتم تعزيزها إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إنجماع الأعمال عن الشهرة، وبالأخص نظراً لقرار المجلس اعتبار الشهرة أصلاً ليس له عمر إنتاجي محدد ولا يتم إطفائه. كما ظل المجلس قلقاً أيضاً من أن الإخفاق في تلبية معيار موثوقية الإعتراف بالقياس يمكن إستخدامه بشكل غير مناسب من قبل المنشآت كدس للعدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة، على مسيل المثال، تقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة المشتري الإعتراف بالأصل غير الملموس للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإنجماع بالشراء إذا كان من المحتمل تحقق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري، وكان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ولاحظ المجلس عند إدلاء مسودة العرض ٣ أنه على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تشكل جزء متنامي من أصول عدة منشآت، فإنه غالباً ما تم تضمين تلك (الأصول) المشتراة في عمليات إنجماع الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، على الرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأنه يجب الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٢٤ وبناءً على ذلك، ورغم أن المجلس قرر عدم الإستمرار في الإقتراح الذي يفيد أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائماً توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إنجماع الأعمال بموثوقية، قرر المجلس أيضاً:

- (أ) للتوضيح في الفقرة ٣٥ أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إنجماع الأعمال يمكن أن تقلس عادة بموثوقية كافية لكي يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإنه عندما تكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة، يدخل ذلك الشك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.
- (ب) تضمين في الفقرة ٣٥ لفترض قابل للدحض مفاده أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ويتم شراؤه في إنجماع الأعمال قابل للقياس بموثوقية.
- (ج) للتوضيح في الفقرة ٣٨ أن الظروف الوحيدة التي من غير الممكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في إنجماع الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى ويكون إما (١) غير قابل للفصل، (٢) أو قابل للفصل لكن ليس هناك سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة، وبخلاف ذلك، يعتمد تقدير القيمة العادلة على متغيرات يكون أثرها غير قابل للقياس.
- (د) تضمين متطلب في الفقرة ٦٧(ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ للمنشآت بالإفصاح عن وصف كل أصل يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وكان قد تم شراؤه في إنجماع الأعمال خلال الفترة لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتفسير السبب وراء عدم إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

إستنتاج ٢٥ ولتفرح بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس عندما يكون قابلاً للفصل، إما فقط مع عقد أو أصل أو التزام ذو صلة (أي غير قابل للفصل بشكل منفرد)، وليس هناك سابقة لمعاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة على أساس مستقل، ولأن البنود ذات الصلة تنتج معاً نفس التكتلات النقدية، يمكن قياس القيمة العادلة لكل

منها من خلال التوزيع العشوائي لتلك التكتلات النقدية بين البندين. وقد عارض المجلس أن توفر ظروفًا كهذه أساسًا لتضمين قيمة الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للشهرة. وبالرغم من ارتباط بعض الأصول غير الملموسة بشكل وثيق بأصول أو التزامات أخرى قابلة للتحديد تباع عادة كمجموعة واحدة، فإنه لا يزال من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المجموعة بموثوقية. لهذا قرر المجلس أن يشمل التوضيحات التالية في الفقرتين ٣٦ و ٣٧ من المعيار:

(أ) عندما يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في برنامج الأعمال قابل للفصل لكن فقط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذو علاقة، تعترف المنشأة المشتري بمجموعة الأصول كأصل منفرد ولحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم للعلاقة المختلفة للأصول في المجموعة غير قابلة للقياس بموثوقية.

(ب) وعلى نحو مماثل، تعترف المنشأة المشتري كأصل ولحد بمجموعة من الأصول غير الملموسة المتممة التي تشكل ماركة إذا لم تكن القيم للعلاقة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية. وإذا كانت القيم للعلاقة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية، يمكن للمنشأة المشتري أن تعترف بها كأصل منفرد بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمال إنتاجية مماثلة.

الإستئلاك المنفصل (الفقرتان ٢٥ و ٢٦)

إستنتاج ٢٦ بعد أن قرر المجلس أن يشمل الفقرات ٣٢ - ٣٨ في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قرر أيضا أنه بحاجة لدراسة دور الإحتمالية وموثوقية معيار الإعتراف بالقياس للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

إستنتاج ٢٧ وبالإتصاف مع إستنتاجه بشأن دور الإحتمالية في الإعتراف بالأصول غير الملموسة للمشتراة في برنامج الأعمال، إستنتج المجلس أنه يُنظر دائما إلى معيار الإعتراف بالإحتمالية للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل على أنه يتم إستيفؤه. وهذا لأن السعر الذي تدفعه المنشأة لتشترى بشكل منفصل أصلا غير ملموس يحس عادة التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية للمستقبالية المتوقعة المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة. وبمضى آخر، ينعكس تأثير الإحتمالية في تكلفة الأصل غير الملموس.

إستنتاج ٢٨ إستنتج المجلس أيضا أنه عندما يتم شراء الأصل غير الملموس بشكل منفصل مقابل نقد أو أصول نقدية أخرى، ينبغي وجود معلومات كافية لقياس تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق. ولكن قد لا يكون هذا هو الحال عندما يشتمل مقابل الشراء على أصول غير نقدية. لذلك، قرر المجلس أن يتنقل إرشادات من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توضح أن تكلفة الأصل غير الملموس المشتري بشكل منفصل يمكن قياسها عادة بشكل موثوق، وخصوصا عندما يكون مقابل الشراء عبارة عن نقد أو أصول نقدية أخرى.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (الفقرات ٥١-٦٧)

يستنتاج ٢٩ يدور الجدل المتعلق بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً حول ما إذا ينبغي وجود:

- (أ) متطلب للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في الميزانية العمومية عند تحقق معايير محددة؛
- (ب) متطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصاريف؛
- (ج) متطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصاريف، مع استثناءات محددة ومعينة؛ أو
- (د) حرية الاختيار بين المعالجات المذكورة في (أ) و(ب) أعلاه.

معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

يستنتاج ٣٠ قبل إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨، تم التطرق إلى بعض الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (تلك التي تنشأ من نفقات التطوير) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير". وكانت دائماً عملية صياغة وتقيح معيار المحاسبة الدولي ٩ موضع جدل.

يستنتاج ٣١ كانت المتطلبات المقترحة والمعتمدة للإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير والأصول غير الملموسة المولدة داخلياً الأخرى كما يلي:

- (أ) في العام ١٩٧٨، أقرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٩ "محاسبة أنشطة البحث والتطوير". ولتضمنت الإعتراف بنفقات البحث والتطوير على أنها مصاريف عندما يتم تكبدها، إلا إذا كان المنشأة خيار الإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير عند تلبية معايير معينة.
- (ب) في عام ١٩٨٩، اقترحت مسودة العرض إي ٣٢ "تكاليف مقارنة البيانات المالية" الإبقاء على خيار معيار المحاسبة الدولي ٩ الخاص بالإعتراف بالأصل الناتج من نفقات التطوير إذا تم تلبية مقاييس معينة تحدد ما يلي:
 - (١) كعمالة مفضلة، الإعتراف بكافة النفقات على البحث والتطوير كمصروف عندما يتحقق؛ و
 - (٢) كعمالة بديلة مسموح بها، الإعتراف بأصل ناتج من نفقات التطوير عندما يتم تلبية مقاييس معينة.

لم يدعم معظم المعلقون على إي ٣٢، المحافظة على خيار معين أو المعاملة المفضلة المقترحة.

(ج) في عام ١٩٩١، اقترحت مسودة العرض إي ٣٧ "تكاليف البحث والتطوير" طلب الإعتراف بالأصل الناتج من نفقات التطوير عندما يتم تلبية مقاييس معينة. وفي عام ١٩٩٣، اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير" بناء على مسودة العرض إي ٣٧.

(د) في عام ١٩٩٥ وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٩ - اقترحت مسودة العرض إي ٥٠ - الأصول غير الملموسة طلب الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً عدا عن تلك

الناجمة عن نفقات التطوير التي كان معيار المحاسبة الدولي سيفظيها - كأصول ندما يتم تلبية معايير معينة.

(هـ) في عام ١٩٩٧، اقترحت مسودة العرض إي ٦٠ "الأصول غير الملموسة" ما يلي:

(١) الإبقاء على اقتراحات مسودة العرض إي ٥٠ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً؛ ولكن

(٢) توسعة نطاق المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة ليتناول كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً - بما في ذلك تلك الناجمة عن نفقات التطوير.

(و) في عام ١٩٩٨، اعتمد المجلس ما يلي:

(١) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" بناء على مسودة المعيار إي ٦٠، مع بعض التغييرات الطفيفة؛ و

(٢) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج ٣٢ منذ عام ١٩٨٩، كانت رأي الأغلبية في مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعلقين هو أنه يجب أن تكون هناك معاملة واحدة تتطلب أصلاً غير ملموس مواد داخلياً - سواء كانت تصدر من نفقات التطوير أو نفقات أخرى - ليتم الإعتراف بها كأصل عندما تتم تلبية مقاييس اعتراف معينة، ويتعارض آراء عدة لقيت هذه المعالجة ولكن لا يوجد إجماع واضح على أية معاملة أخرى مفردة.

دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج ٣٣ أسباب عدم الإبقاء على معيار المحاسبة الدولي ٩ كمعيار منفصل:

(أ) يعتقد المجلس أن الأصل غير القابل للتحديد الذي ينجم عن أنشطة البحث والتطوير هو أصل غير ملموس لأن المعرفة هي الناتج الرئيسي لهذه الأنشطة. وبناء على ذلك، يدعم المجلس معالجة نفقات البحث والتطوير بالشكل المماثل لنفقات الأنشطة التي يقصد بها خلق أية أصول أخرى غير ملموسة مولدة داخلياً.

(ب) بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠، التي اقترحت استثناء نفقات البحث والتطوير من نطاقها:

(١) قلوا أنه كان من الصعب أحياناً تحديد ما إذا يجب أن ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٩ أو المعيار المقترح الخاص بالأصول غير الملموسة، و

(٢) لاحظوا الفروقات في المعالجات المحاسبية بين معيار المحاسبة الدولي ٩ واقتراحات مسودة العرض إي ٥٠، بينما لم يكن هذا قصد المجلس.

إستنتاج ٣٤ دعمت أغلبية كبيرة من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ إدخال نواحي معينة لمعيار المحاسبة الدولي ٩ في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩. ودعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ الإبقاء على معيارين منفصلين. وهذه الأقلية دعمت الرأي بأنه يجب التعامل مع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أساس كل حالة لوحدها مع متطلبات منفصلة لمختلف أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد قال هؤلاء المعلقون أن مسودة العرض إي ٦٠ اقترحت مقاييس اعتراف كانت عامة جداً لأن تكون فعالة عملياً لكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

إستنتاج ٣٥ رفض المجلس اقتراحاً لتطوير معايير منفصلة (أو متطلبات مفصلة ضمن معيار واحد) لأنواع محددة من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، لأنه كما هو موضح أعلاه يعتقد المجلس أن نفس مقاييس الإعراف يجب أن تنطبق على كافة أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

نتائج تجميع معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨

إستنتاج ٣٦ تختلف متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ومعيار المحاسبة الدولي ٩ " تكاليف البحث والتطوير" في النواحي الرئيسية التالية:

(أ) حدد معيار المحاسبة الدولي ٩ مبلغ النفقات التي يمكن الإعراف بها مبدئياً لأصل والناتجة عن نفقات للتطوير (أي المبلغ الذي شكل تكلفة هذا الأصل، بمقدار المبلغ الذي كان يحتمل استرداده من الأصل. وبدلاً من ذلك تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ما يلي:

(١) يجب تجميع كافة النفقات المتحققة عندما يتم تلبية مقاييس الإعراف حتى يتوفر الأصل للإستخدام وذلك لتكوين تكلفة الأصل؛ و

(٢) يجب أن يقوم المشروع، على الأقل سنوياً، بإجراء اختبار لانخفاض قيمة أصل غير ملموس ليس متوقفاً بعد للإستخدام. وإذا زلت التكلفة المعترف بها للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد، فإن المشروع يعترف بصراحة الإنخفاض تبعاً لذلك. ويجب عكس خسارة الإنخفاض هذه إذا تم تحقيق شروط عكس خسائر الإنخفاض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "لخفض قيمة الأصول".

(ب) يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بدلاً مما سمحاً به لقياس أصل غير ملموس بمبلغ معاد تقييمه مخصوصاً منه الإطفاء لللاحق وخسائر الإنخفاض اللاحقة. ولم يسمح معيار المحاسبة الدولي ٩ بهذه المعاملة. على أنه، من غير المحتمل إلى حد كبير وجود سوق نشط (الشرط المطلوب لإعادة تقييم الأصول غير الملموسة) لأصل ناتج عن نفقات التطوير.

(ج) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأخذ في الاعتبار القيم المتبقية عند تحديد المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس. وقد منع معيار المحاسبة الدولي ٩ أخذ القيم المتبقية في الاعتبار. على أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يحدد مقاييس تجعل من غير المحتمل إلى حد بعيد أن يكون للأصل الناتج من نفقات التطوير قيمة متبقية تزيد عن الصفر.

إستنتاج ٣٧ يعتقد المجلس أنه، من الناحية العملية، من غير المحتمل أنه سينجم عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فروقات من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٩.

الإعتراف بالنفقات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصروف

إستنتاج ٣٨ يقول أولئك الذين يجادلون بالإعتراف بنفقات كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك تطوير للنفقات) كمصروف ما يلي:

(أ) الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا تلي متطلبات *الإطار* الخاصة بالإعتراف كأصل بسبب ما يلي:

(١) المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا يمكن تمييزها عن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الشهرة المولدة داخلياً؛ و/أو

- (٢) من غير الممكن التمييز بشكل موثوق به بين النفقات المرتبطة بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا والنفقات المرتبطة بتحسين الشهرة المولدة داخليا.
- (ب) لن تتحقق إمكانية مقارنة البيانات المالية. وهذا يعود إلى أن الحكم الخاص بتحديد ما إذا كان من المحتمل تنفق المبلغ الاقتصادي المستقبلية من الأصول غير الملموسة المولدة داخليا هو حكم شخصي جدا لأن ينجم عنه محاسبة معقدة في ظروف مماثلة.
- (ج) ليس من الممكن إجراء تقييم موثوق به للمبلغ الذي يمكن استعادته من أصل غير ملموس مولد داخليا، ما لم يمكن تحديد قيمته العادلة بالرجوع إلى سوق نشط. وبناء على ذلك، فإن الاعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا لا يوجد له سوق نشط بمبلغ عدا عن الصفر قد يفضل المستثمرين.
- (د) ينجم عن متطلب الاعتراف بأصول غير ملموسة مولدة داخليا بالتكلفة إذا تم تلبية مقاييس معينة معلومات قليلة، إن وجدت، أو معلومات تثنوية بسبب ما يلي:
- (١) إن إظهار الجدى التقية أو النجاح التجاري من أجل تلبية مقاييس الاعتراف لا يتحقق بشكل عام حتى يتم الاعتراف بنفقات كبيرة كمصروف. وبناء على ذلك، فإن التكلفة المعترف بها لأصل غير ملموس مولد داخليا لن تعكس إجمالي الإنفاق على ذلك الأصل.
- (٢) قد لا يكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا أية علاقة من قيمة ذلك الأصل.
- (هـ) في بعض البلدان، يتشكك المستخدمون بالمشروع الذي يعترف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا.
- (و) التكاليف المضافة للإحتفاظ بالسجلات اللازمة لتبرير ودعم الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا لا تكرر للمبلغ.

الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا

- إستنتاج ٣٩ يقول أولئك الذين يدعمون الاعتراف الإجباري للأصول غير الملموسة المولدة داخليا (بما في ذلك تلك الناجمة من نفقات لتطوير) عندما يتم تلبية معايير معينة ما يلي:
- (أ) إن الاعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا إذا لبي تعريف الأصل ومقاييس الاعتراف يتفق مع "الإطار". ويمكن للمشروع في بعض الحالات:
- (١) تحديد احتمال استلام منافع اقتصادية مستقبلية من أصل غير ملموس مولد داخليا؛ و
- (٢) تميز نفقات هذا الأصل عن نفقات الشهرة المولدة داخليا.
- (ب) لقد كان هناك استثمار على نطاق واسع في الأصول غير الملموسة خلال العقدين الماضيين. وكانت هناك شكوى بأن:
- (١) عدم الاعتراف بالإستثمارات في الأصول غير الملموسة في البيانات المالية يشوه

قياس لداء المنشأة ولا يتيح إجراء تقييم دقيق للعلاقات على الإستثمار في الأصول غير الملموسة؛ و

(٢) إذا لم تتابع المشاريع العقود على الإستثمارات في الأصول غير الملموسة بشكل الفضل، هناك مخاطرة الإفراط أو الإنخفاض في الإستثمار في الأصول الهامة. والنظام المحاسبي الذي يشجع هذا السلوك سيكون بشكل متزايد علامة غير مناسبة بشكل متزايد لكل من، أغراض الرقابة الداخلية وللأغراض الخارجية.

(ج) توصلت دراسات لبحث معينة، بشكل خاص في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى وجود صلة بين القيمة- التكلفة لنفقات البحث والتطوير. ووجدت الدراسات أن راسمة نفقات البحث والتطوير تحسلي معلومات متطابقة بالقيمة للمستثمرين.

(د) إن حقيقة وجود بعض الشكوك حول قيمة أصل لا تبرر مطلب عدم وجود الإعتراف بتكلفة للأصل.

(هـ) يجب أن لا يهم لأغراض الإعتراف ما إذا كان قد تم شراء الأصل من الخارج أو تم تطويره داخليا. وبشكل خاص، يجب أن لا تكون هناك فرصة موازنة محاسبية اعتمادا على ما إذا كان المشروع يقرر تطوير الأصل غير الملموس خارجيا أو تطويره داخليا.

رأي لجنة معايير المحاسبة الدولي في المصادقة على المعيار ٣٨

٤٠ إستنتاج ٤٠ إن رأي المجلس - الذي تمسك باستمرار في الإقرارات السابقة للأصول غير ملموسة - هو أنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين المتطلبات لما يلي:

(١) الأصول غير الملموسة المطلوبة خارجيا؛ و

(٢) الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، سواء كانت تنشأ من أنشطة التطوير أو الأنواع الأخرى للأنشطة.

بناء على ذلك، يجب الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا عندما يتم تلبية تعريف ومقاييس الإعتراف للأصل غير الملموس. وقد دعم هذا الرأي كذلك غالبية المقيمين على مسودة العرض إي ٦٠.

٤١ إستنتاج ٤١ رفض المجلس اقتراحا لبدل مسموح به للإعتراف بالنفقات الخاصة بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا (بما في ذلك نفقات التطوير) كمصروف في الحال، حتى ولو نجم عن النفقات أصل يلبي مقاييس الإعتراف. ويعتقد المجلس أن الإختيار للحر سيضعف إمكانية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في السنوات الأخيرة لتخفيض عدد المعالجات البديلة في معايير المحاسبة الدولية.

الفروق في مقاييس الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخليا والأصول غير الملموسة المشتراة

٤٢ إستنتاج ٤٢ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ مقاييس اعتراف محددة للأصول غير الملموسة المولدة داخليا التي تتوسع بالنسبة لمقاييس الإعتراف العامة للأصول غير الملموسة. ويفترض تلبية هذه المقاييس ضمنا عندما تمتلك المنشأة أصلا غير ملموس. وبناء على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تظهر المنشأة أنه تم تلبية هذه المقاييس فقط للأصول غير الملموسة المولدة داخليا.

الإعتراف المبني بالتكلفة

إستنتاج ٤٣ يقول البعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ أن مقاييس الإعتراف المقترحة في مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ كانت مقيدة جدا وتحول دون الإعتراف بالعديد من الأصول غير الملموسة، وبشكل خاص الأصول غير الملموسة للمولدة داخليا. وبالتحديد اختلفوا مع الإقتراحات (مستبقي في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) أن:

(أ) يجب عدم الإعتراف بأصل غير ملموس بمبلغ عدا عن تكلفته، وحتى ولو كان من الممكن تحديد قيمته العادلة بشكل موثوق به؛ و

(ب) يجب عدم إعادة بيان نفقات أصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به كمصروف في الفترات السابقة؛

يحتج المعلقون بأن هذه المبادئ تتناقض 7/الإطار"، وإستشهدوا بالفقرة ٨٣ من الإطار، الذي يحدد انه يجب الإعتراف بالبند الذي يلي تعريف الأصل إذا، كان من الممكن بين أشياء أخرى قياس تكلفته أو قيمته بشكل موثوق به. وقد دعم هؤلاء المعلقين الإعتراف بالأصل غير الملموس - الأصل غير الملموس المولد داخليا - بقيمته العادلة، إذا أمكن، بين أشياء أخرى قياس قيمته للعادلة بشكل موثوق به.

إستنتاج ٤٤ رفض المجلس اقتراحا بالسماح بالإعتراف الأولي لأصل غير ملموس بالقيمة العادلة (إلا إذا تم الحصول على الأصل في عملية للدمج أصلا هي عبارة عن شراء، أو مقابل أصل غير مماثل* أو عن طريق هبة حكومية وذلك بسبب ما يلي:

(أ) إن هذا متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦، للممتلكات والمصانع والمعدات. حيث يمنع معيار المحاسبة الدولي الإعتراف الأول لبند من الممتلكات، والمصانع والمعدات (فيما عدا تلك الحالات المحددة المحددة كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(ب) إن من الصعب تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بصورة موثوقة في غياب سوق نشط. وحيث أن الأسواق للنشطة بالموصفات المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المستبعد جدا وجودها لأصول غير ملموسة منتجة داخليا، فلم يقتنع المجلس بأن من الضروري أن يضع استثناء للمبادئ المطبقة في الإعتراف والقياس الأولي للأصول غير المالية؛

(ج) إن الأغلبية العظمى من المعلقين على المسودة ٥٠ أي ليدت الإعتراف الأولي للأصول غير الملموسة بالتكلفة ومنع إعادة إثبات النفقات المكتوبة على بند غير ملموس تم الإعتراف به مبدئيا كمصروف.

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ للممتلكات والمصانع والمعدات (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) من المنشأة قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشتري مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة (إلا إذا انقضت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري). وقامت المنشأة مسبقا بقياس هذا الأصل المشتري بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة. واستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه ينبغي تطبيق نفس معايير القياس على الأصول غير الملموسة المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية.

تطبيق معايير الإعراف للأصول غير الملموسة المنتجة داخليا

بإستنتاج ٤٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة يمنع بشكل محدد الإعراف بالأصول غير ملموسة بالماركات، والعناوين للبرازة، وأسماء الصحف، وقوائم العملاء، وينود شبيهة في الجوهر التي يتم إنتاجها داخليا. ويعتقد المجلس بأن البنود غير الملموسة المنتجة داخليا من هذا النوع من النادر وربما لن تستوفي شروط الإعراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وحتى يتم تجنب أي سوء فهم فليقرّر المجلس أن يقع هذا الإستنتاج في شكل منع صريح.

بإستنتاج ٤٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أيضا بأن النفقات على البحث، والتدريب، والدعاية وبدء التشغيل لن ينجح عنها أصل غير ملموس يمكن الإعراف به في البيانات المالية. وبينما يرى البعض هذه المتطلبات على أنها مفيدة جدا لو حكيمة، فإنها مبنية على تفسير للمجلس لتطبيق شروط الإعراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وهي تعكس أيضا حقيقة أنه في بعض الأحيان يكون من الصعب تحديد فيما إذا كان هناك موجود غير ملموس يمكن تمييزه عن الشهرة المنتجة داخليا.

المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة

بإستنتاج ٤٧ قرر المجلس مبديا أنه ينبغي أن يشمل نطاق المرحلة الأولى من مشروع اندماج الأعمال الخاص به دراسة للمحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال. ولذلك الغاية، ركز المجلس اهتمامه بشكل أولي على للمواضيع الثلاثة التالية:

(أ) ما إذا كان ينبغي الإستمرار في محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والمشتري في اندماج الأعمال بعد الإعراف الأولي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

(ب) ما إذا كان، وتحت أي ظروف، يمكن اعتبار الأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد.

(ج) كيف ينبغي محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (على افتراض وجود مثل هذه الأصول) والمشتري في اندماج الأعمال بعد الإعراف الأولي.

بإستنتاج ٤٨ إلا أن المجلس قرر، أثناء مناقشته للمواضيع الواردة في النقطتين (ب) و(ج) في الفقرة "إستنتاج ٤٧"، أنه يتم تطبيق أي استنتاجات يتوصل إليها حول تلك المواضيع بشكل متساوي على الأصول غير الملموسة المعترف بها التي يتم الحصول عليها بطريقة أخرى غير اندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تعديل المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في محاسبة الأصول غير الملموسة بالإعتماد على طريقة الحصول عليها، وبالتالي، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. واستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشاء، بسبب تنامي مستوى قابلية المقارنة والوثوقية (والتي تعتمد على فكرة العرض الصادق، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة). لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق أي تعديلات على المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمعالجة المواضيع في

النقطتين (ب) و(ج) في الفقرة "إستنتاج ٤٧" على جميع الأصول غير الملموسة، سواء كانت مولدة داخليا لم مشتراة بشكل منفصل أو كجزء من عملية اندماج الأعمال.

إستنتاج ٤٩ وقيل البدء بمناقشته حول المواضيع المحددة في الفقرة "إستنتاج ٤٧"، أشار المجلس إلى التناقض الذي عبر عنه البعض، أنه وبسبب عدم الموضوعية المرتبطة بتمييز الشهرة عن الأصول غير الملموسة الأخرى كما في تاريخ الاندماج بالشراء، فإن الفروق بين المعاملة لللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى تزيد من احتمالية للخطأ في تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الاندماج بالشراء. غير أن المجلس استنتج أن إتباع معايير قابلية الفصل والحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى يوفر أساسا حاسما بشكل معقول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال والاعتراف بها بشكل منفصل. لذلك، قرر المجلس أن تحليله لمحاسبة الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي كان ينبغي أن ينظر فقط إلى طبيعة تلك الأصول وليس إلى المعاملة لللاحقة للشهرة.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمال الإنتاجية المحددة المستملكة في عمليات اندماج الأعمال

إستنتاج ٥٠ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ اقتضت قياس الأصل غير الملموس بعد الاعتراف الأولي:

(أ) بالتكلفة مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة للأصل، المحدد بالرجوع إلى السوق النشط في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة. وبموجب هذا المنهج، ينبغي أن تتم عمليات إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

ولما كانت الطريقة المستخدمة من المذكور أعلاه، تقتضي النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إطفاء المبلغ القابل للإستهلاك الخالص بالأصل على أساس منتظم خلال أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.

إستنتاج ٥١ لاحظ المجلس أن ما يدعم مطلب إطفاء جميع الأصول غير الملموسة فكرة أنها جميعها قابلة للتحديد وذات أعمار إنتاجية محددة. وبعبارة أخرى، وفي ظل أي ظروف، يمكن اعتبار الأصل غير الملموس على أن ذو عمر إنتاجي غير محدد، كان لدى المجلس قضية مهمة لدراستها ألا وهي ما إذا كان للتخلي عن المتطلبات أعلاه سيكون مبررا بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال التي لها أعمار إنتاجية محددة.

إستنتاج ٥٢ لاحظ المجلس أن أي تخلي عن المتطلبات أعلاه بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لها أعمار محددة والمشتراة في اندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في طرق محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها المبينة بالكامل على أسس الطريقة التي يتم من خلالها الحصول عليها. وبعبارة أخرى، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. واستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة للخاصة بالمشاء، بسبب تدني مستوى قابلية المقارنة والموثوقية.

إستنتاج ٥٣ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي الإستمرار بمحاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة والمشتراة في اندماج الأعمال وفقا للمتطلبات السابقة بعد الإعراف الأولي.

فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

إستنتاج ٥٤ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفائه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما، سواء تم شراؤه في اندماج الأعمال أم لا، على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج ٥٥ لاحظ المجلس أن المبلغ القابل للإسترداد للأصل الملموس المعمر ينبغي قياسه، فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول"، على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ولا يرى المجلس أي سبب منطقي يقتضي تحديد المبالغ القليلة للإسترداد لبعض الأصول القابلة للتحديد التي يتم إطفائها خلال فترات طويلة جدا بشكل أكثر انتظاما من الأصول الأخرى القليلة للتحديد التي يتم إطفائها أو استهلاكها خلال فترات مشابهة. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفائه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، قرر المجلس إلغاء المتطلب في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الذي يقتضي بأن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج ٥٦ قرر المجلس أيضا أن جميع المتطلبات المتعلقة باختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ينبغي أن تكون مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدلا من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. لذلك، قرر المجلس نقل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وهو أنه ينبغي على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس غير المتوفر بعد للإستخدام في نهاية كل فترة إبلاغ سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته أم لا.

القيمة المتبقية للأصل غير ملموس لعمر إنتاجي غير محدد

إستنتاج ٥٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، درس المجلس إمكانية الاحتفاظ بالمتطلب الذي يقتضي بالفرض أن تكون القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة، ما لم:

(أ) يكن هناك التزم من طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل؛

(١) كان يمكن تحديد القيمة المتبقية للأصل بالرجوع إلى السوق النشط؛ و

(٢) وكان من المحتمل وجود مثل هذا السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

إستنتاج ٥٨ لاحظ المجلس أن تعريف القيمة المتبقية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما تم تعديله من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح عام ٢٠٠٣) تقتضى تقديرها كما لو كان الأصل في العمر والوضع المتوقع في نهاية العمر الإنتاجي للأصل. لذلك، إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس أقصر من عمره الإقتصادي لأن المنشأة كلفت تتوقع أن تبيع الأصل قبل نهاية ذلك العمر الإقتصادي، فإن القيمة المتبقية للأصل لا تكون صفراً، بغض النظر عما إذا يتم تلبية الشروط المذكورة في الفقرة "إستنتاج ٥٧ (ب)".

إستنتاج ٥٩ رغم ذلك، لاحظ المجلس أن متطلب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر ما لم يتم تلبية معايير محددة قد تم شمله في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كوسيلة لمنع المنشآت من التحايل على المتطلب الولد في المعيار بإطفاء جميع الأصول غير الملموسة. إن استثناء هذا المتطلب من المعيار المنقح بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد يقدم على نحو مماثل وسيلة للتحايل على متطلب إطفاء هذه الأصول غير الملموسة - فمن خلال الإدعاء بأن القيمة المتبقية لهذا الأصل كانت مساوية أو أكبر من مبلغه المسجل، يمكن للمنشأة تجنب إطفاء الأصل، رغم أن عمره الإنتاجي محدد. واستنتج المجلس أنه لا ينبغي له، كجزء من مشروع لنماذج الأعمال، تعديل معايير السماح للقيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذو العمر المحدد بأن تكون غير الصفر. غير أن المجلس قرر أنه ينبغي معالجة هذه المسألة كجزء من المشروع القادم حول الأصول غير الملموسة.

الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة (الفقرات ٨٨-٦٩)

إستنتاج ٦٠ يقتضي المعيار، بالإنسجام مع الإقتراحات الواردة في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن تتطرق المنشأة للأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل جميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة التي يتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة.

إستنتاج ٦١ لاحظ المجلس أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يرتبط بالتكلفات النقدية المتوقعة المرتبطة بذلك الأصل. ولاحظ المجلس أنه حتى تكون فترة الإطفاء للأصل غير الملموس صانقة تمثيلها ينبغي أن تعكس عموماً ذلك العمر الإنتاجي، وبالتالي، التكتفات النقدية المرتبطة بالأصل. واستنتج المجلس أنه من الممكن أن يكون لدى الإدارة التنية والقدرة على المحافظة على الأصل غير الملموس بحيث لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد ذلك الأصل المحدد صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة. وبعبارة أخرى، يمكن التصور بأن تحليل جميع العوامل ذات الصلة (مثلاً العوامل القانونية والتشريعية والتعاقدية والتلفسية والإقتصادية وغيرها) يمكن أن تؤدي إلى الإستنتاج بأنه لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد أصل غير ملموس محدد صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة.

إستنتاج ٦٢ على سبيل المثال لاحظ المجلس أن بعض الأصول غير الملموسة تقوم على أساس حقوق قانونية يتم نقلها باستمرار وليس لفترات محددة. وهكذا، يمكن أن يكون لتلك الأصول تكلفات نقدية مرتبطة بها يمكن توقع استمرارها لعدة سنوات أو حتى لفترة غير محددة. واستنتج المجلس أنه إذا كان من المتوقع أن تستمر التكتفات النقدية لفترة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل يكون محدوداً بتلك الفترة المحددة. لكن إذا كان من المتوقع أن تستمر التكتفات النقدية لفترة غير محددة، فإن العمر الإنتاجي يكون غير محدد.

إستنتاج ٦٣ حددت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الحد الأعلى الافتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة بمدة ٢٠ عاماً. ولتأواء صياغة مسودة العرض والمعايير المنقح، استنتج المجلس أن هذا الافتراض لا يتناسب مع وجهة النظر التي مفادها بأن فترة الإطفاء للأصل غير الملموس ينبغي أن تعكس عمره الإنتاجي، لتكون صالحة تمثيلها، وبالتالي، للتدفقات النقدية المرتبطة بالأصل. لذلك، قرر المجلس أن لا يشمل الحد الأعلى الافتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة في المعيار المنقح حتى لو كان لها أعمار إنتاجية محددة.

إستنتاج ٦٤ ليد المجابون على مسودة العرض بشكل عام اقترح المجلس بأن يلغي الحد الأعلى الافتراضي للعمر الإنتاجي من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن يقتضي بدلا من ذلك اعتبار العمر الإنتاجي على أنه غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تطيل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل غير الملموس صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. إلا أن بعض المجابين اقترح أن عدم القدرة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل يوضح بنطاق بالتساوي على العديد من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وعلى الرغم من ذلك، يتعين على المنشآت تحديد الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات تلك وتخصيص مبالغها القليلة للإستهلاك على أساس منظم خلال تلك الأعمار الإنتاجية. وأشار هؤلاء المجابون أنه لا يوجد سبب منطقي وراء معاملة الأصول غير الملموسة بطريقة مختلفة.

إستنتاج ٦٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) يعتبر العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه غير محدد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط عندما لا يكون هناك، على أساس تطيل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع أن يولد خلالها الأصل غير الملموس صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة. إن الصعوبات في التحديد الدقيق للعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا توفر أساسا لاعتبار ذلك العمر الإنتاجي على أنه غير محدد.

(ب) بالرغم من أن الأعمار الإنتاجية لكل من الأصول الملموسة وغير الملموسة ترتبط بشكل مباشر بالفترة التي يتوقع خلالها أن تولد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة، فإن المنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس تعرض هذا أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل الملموس المنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل.

واستنتج المجلس أنه لا يمكن اعتبار الأصول الملموسة (عدا الأراضي) على أن لها أعمار إنتاجية غير محددة لأن هناك دائما حدا منظورا للمنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس.

العمر الإنتاجي المقيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى (الفقرات ٩٤-٩٦)

إستنتاج ٦٦ أشار المجلس إلى أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى مقيد بمدة تلك الحقوق. ولا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي لهذا الأصل مدة تلك الحقوق، وقد يكون أقصر. ونتج لذلك، استنتج المجلس أنه أثناء تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الفترة التي تتوقع المنشأة فيها أن تستخدم الأصل غير الملموس، بالإضافة لانتهاج الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى.

إستنتاج ٦٧ إلا أن المجلس لاحظ أيضا أنه يتم عادة نقل هذه الحقوق لفترات محددة يمكن تجديدها. لذلك قام بدراسة ما إذا كان ينبغي افتراض التجديد في تحديد العمر الإنتاجي لهذا الأصل غير الملموس. وأشار المجلس إلى أنه يتم بشكل أولي إصدار بعض أنواع التراخيص لفترات محددة ولكن التجديد يُمنح بشكل روتيني وبتكلفة قليلة، شريطة أن تكون التراخيص متماشية مع القوانين والأنظمة المعمول بها. يتم تداول هذه التراخيص بأسعار تعكس أكثر من الفترة المتبقية، وبالتالي تشير إلى أن التجديد بأقل سعر هو التوقع العام. ولكن التجديد ليس مضمونا للأنواع الأخرى من التراخيص، وحتى لو تم تجديدها، يمكن أن يتم تكبد تكاليف مرتفعة لضمان تجديدها.

إستنتاج ٦٨ توصل المجلس إلى أنه بسبب اعتماد الأعمار الإنتاجية لبعض الأصول غير الملموسة، من ناحية اقتصادية، على التجديد والتكاليف المرتبطة بالتجديد، فإن الأعمار الإنتاجية المحددة لتلك الأصول ينبغي أن تعكس التجديد عندما يكون هناك دليل يدعم التجديد بدون تكلفة عالية.

إستنتاج ٦٩ أيد المجابون على مسودة العرض عموما هذا الإستنتاج. وأشار أولئك الذين اعترضوا إلى ما يلي:

(أ) أنه عندما تعتمد فترة التجديد على قرار طرف ثالث وليس فقط على تحقيق المنشأة لشروط محددة، فإنها تؤدي إلى نشوء أصلا طارئا لأن قرار الطرف الثالث لا يؤثر فقط على تكلفة التجديد بل أيضا على احتمالية الحصول عليه. لذلك، ينبغي أن يعكس العمر الإنتاجي للتجديد فقط عندما لا يكون للتجديد خاضعا لموافقة طرف ثالث.

(ب) أن مثل هذا المتطلب لا يتسجم مع الأساس المستخدم لقياس الأصول غير الملموسة في تاريخ اندماج الأصول، وتحديدًا علاقات العملاء التعاقدية. على سبيل المثال، فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت القيمة العادلة لعلاقة العميل التعاقدية تشمل المبلغ الذي يعكس احتمالية تجديد العقد. ويكون لاحتمالية للتجديد قيمة عادلة بصرف النظر عن التكاليف المطلوبة للتجديد. ويعني هذا أن العمر الإنتاجي لعلاقة العميل التعاقدية يمكن أن لا يتسجم مع الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة للعلاقة.

إستنتاج ٧٠ فيما يتعلق بالبنء (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أنه إذا كان التجديد من قبل المنشأة خاضعا لموافقة طرف ثالث (مثل الحكومة)، فإن متطلب وجود دليل يدعم قدرة المنشأة على التجديد يلزم المنشأة بتقييم الأثر المحتمل لعملية موافقة الطرف الثالث على قدرة المنشأة على التجديد. ولا يرى المجلس أي أساس منطقي لتحديد المتطلب بلوضاع لا تخضع فيها الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لموافقة الأطراف الثالثة.

إستنتاج ٧١ وفيما يتعلق بالبنء (ب) أعلاه، لاحظ المجلس ما يلي:

(أ) أن المتطلبات المتعلقة بفترات التجديد تنطبق إلى الظروف التي تكون فيها المنشأة قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى، بالرغم من أن هذا التجديد يمكن، على سبيل المثال، أن يكون مشروطا بتلبية المنشأة لشروط محددة، أو خاضعا لموافقة طرف ثالث. وتنص الفقرة ٩٤ من المعيار على أنه "... ينبغي أن يشمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة يتم

إضافة تأكيد] بدون تكلفة عالية". وتكون القدرة على تجديد عقد العمل موجودة لدى العميل وليس المنشأة.

(ب) يبدو أن ما يعتبره المجاوبين أصلاً غير ملموس ولحد هو، في جوهره، أصلان غير ملموسين - أحدهما يكون عقد العمل والثاني يكون علاقة العميل ذات العلاقة. ويمكن أن تؤثر عمليات التجديد المتوقعة من قبل العميل على القيمة العادلة للأصل غير ملموس لعلاقة العميل، بدلاً من القيمة العادلة لعقد العمل. لذلك، لا يتجاوز العمر الإنتاجي لعقد العمل، بموجب المعيار، مدة العقد، ولا تعكس القيمة العادلة لعقد العميل توقعات لتجديد من قبل العميل. وبعبارة أخرى، لا يكون للعمر الإنتاجي لعقد العميل غير منسجم مع الأساس المستخدم لتحديد قيمته العادلة.

إستنتاج ٧٢ وعلى كل حال، واستجابة لاختراعات المجاوبين، شمل المجلس الفقرة ٩٦ في المعيار لتوفير إرشادات إضافية حول الظروف التي ينبغي أن تُعتبر فيها المنشأة قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرات ١٠٧ - ١١٠)

إستنتاج ٧٣ انسجاماً مع الإقتراحات الواردة في مسودة العرض، يمنع المعيار إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. لذلك، يتم قياس مثل هذه الأصول بعد الإعراف الأولي بما يلي:

- (أ) بالتكلفة مطروحاً منها خسائر انخفاض القيمة المترتبة؛ أو
- (ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة المحددة بالرجوع إلى السوق النشط مطروحاً منه أي خسائر انخفاض قيمة مترتبة.

عدم الإطفاء

إستنتاج ٧٤ أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح، لاحظ المجلس أن العديد من الأصول تعود بمنافع على المنشأة خلال فترات متعددة. والإطفاء هو التخصيص المنتظم لتكلفة الأصل (أو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه)، مطروحاً منه أي قيمة متبقية، ليعكس استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في ذلك الأصل خلال الوقت. وبالتالي، إذا لم يكن هناك حد منظور للفترة التي تتوقع فيها المنشأة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في الأصل، فإن إطفاء ذلك الأصل خلال، مثلاً، أقصى فترة محددة عشوائياً لا يكون صادقاً تمثيلاً. وقد أيد المجاوبون على مسودة العرض عموماً هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٧٥ تبعاً لذلك، قرر المجلس أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، بل ينبغي أن تخضع لاختبار انخفاض القيمة بشكل منتظم. ويتم تضمين منظمات المجلس حول شكل اختبار انخفاض القيمة، بما في ذلك تكرار اختبار انخفاض القيمة، في أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وقرر المجلس أيضاً اقتضاء صلاحيات منظمة لإعادة فحص العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاءه لتحديد ما إذا تستمر الظروف في دعم التقييم الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي غير محدد.

عمليات إعادة التقييم

إستنتاج ٧٦ بعد أن قرر أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، درس المجلس ما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة بتسجيل هذه الأصول بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها. ولم يجد المجلس مبرراً منطقياً لمنع تسجيل بعض الأصول غير الملموسة بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها فقط على أساس أنه لا يوجد حد منظور للفترة التي تتوقع للمنشأة خلالها استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في تلك الأصول.

إستنتاج ٧٧ ونتيجة لذلك، قرر المجلس بأنه ينبغي على المعيار أن يسمح بتسجيل الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بالمبالغ التي تم إعادته تقييمها.

مشاريع البحث والتطوير المشتركة في عمليات إدماج الأعمال

إستنتاج ٧٨ درس المجلس المسائل التالية فيما يتعلق بمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ التي يتم شراؤها في اندماج الأعمال:

- (أ) ما إذا كان ينبغي أيضاً تطبيق المعايير المقترحة للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ؛
- (ب) المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة؛ و
- (ج) معاملة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

وبغية ذكر المعلومات كاملة نورد فيما يلي أدناه مناقشات المجلس حول المسألة الواردة في النقطة (أ)، بالرغم من ورودها في أساس الاستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج ٧٩ لم يتم المجلس كجزء من مشروعه حول اندماج الأعمال بإعادة دراسة المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للبنود غير الملموسة المولدة داخلياً ونفقات مرحلة البحث والتطوير لمشروع داخلي. وقرر المجلس أن إعادة دراسة تلك المتطلبات هو خارج نطاق هذا المشروع.

الإعتراف المبني بشكل منفصل عن الشهرة

إستنتاج ٨٠ لاحظ المجلس أن المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "اندماج الأعمال" والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ. لذلك، ووفقاً لتلك المعايير، تم الإعتراف بأي بند غير ملموس مشتري في اندماج الأعمال على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة عندما كان قابلاً للتحديد ويمكن قياسه بشكل موثوق، وكان من المحتمل تحقق أي منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري. ولو لم تتحقق تلك المعايير، لكانت النفقات على تكلفة أو قيمة ذلك للبند، الذي تم شمله في تكلفة الاندماج، جزءاً من المبلغ المنسوب إلى الشهرة.

إستهتاج ٨١ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لاستخدام نفس المعايير لجميع الأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال عند تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. واستنتج المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول المشتركة في الاندماج لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتنكس. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشتركة الإعتراف بأي من مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاصة بالمنشأة المشتركة والتي تحقق تعريف الأصل غير الملموس على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة. وسيكون هذا هو الحال عندما يستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ تعريف الأصل ويكون قابل للتحديد، أي قابل للفصل أو ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

إستهتاج ٨٢ عبر بعض المجوبين على مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ عن مخاوف من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال من أجل تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة بعض مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة في اندماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مماثلة بدلت داخليا. وأقر المجلس هذه النقطة، ولكنه استنتج أن هذا لا يوفر أساسا لشمول تلك الأصول غير الملموسة المشتركة ضمن الشهرة. وبدلا من ذلك، يؤكد على ضرورة إعادة دراسة الإستهتاج للورد في المعيار الذي يفيد بأنه لا يمكن أن يوجد الأصل غير الملموس فيما يتعلق بمشروع البحث قيد التنفيذ ويمكن أن يوجد فيما يتعلق بمشروع لتطوير قيد التنفيذ فقط عند تلبية جميع معايير التأجيل في المعيار. وقرر المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات اندماج الأعمال للخاص به.

المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير المستملكة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة

إستهتاج ٨٣ لاحظ المجلس أن للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لقتضت محاسبة جميع الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي:

- (أ) بالتكلفة مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكم؛ أو
- (ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه للقيمة الحالية للأصل، المحددة بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر لانخفاض قيمة متراكم لاحقة.

وتشمل مثل هذه الأصول: مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة في اندماج الأعمال التي تحقق معايير الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، ومشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة بشكل منفصل التي تحقق معايير الإعتراف بها كأصل غير ملموس، والأصول غير الملموسة المطورة داخليا المعترف بها الناشئة من التطوير أو مرحلة التطوير في مشروع داخلي.

إستهتاج ٨٤ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج للورد في للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الخاص بتطبيق نفس المتطلبات على للمحاسبة اللاحقة لجميع الأصول غير الملموسة المعترف بها. لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة في اندماج الأعمال والتي تلي معايير الإعتراف بها على أنها أصل بشكل منفصل عن الشهرة بعد الإعتراف الأولي وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المعترف بها الأخرى.

النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير المستملكة في إدماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة (الفقرتان ٤٢ و ٤٣)

إستنتاج ٨٥ يقتضي هذا المعيار فيما يخص النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصل غير ملموس ما يلي:

- (أ) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛
- (ب) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تلبي معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و
- (ج) أن يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري إذا كانت نفقات تطوير تلبي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

إستنتاج ٨٦ لاحظ المجلس لثناء صياغة هذا المتطلب أن المعاملة المطلوبة بموجب للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للنفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصل بشكل منفصل عن الشهرة لم تكن واضحة. واقترح البعض أنه ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو للتطوير أو مرحلة البحث أو للتطوير لمشروع داخلي. في حين ناقش آخرون بأن تلك المتطلبات كان مرتبطة بشكل واضح بالإعتراف والقياس الأولي للأصول غير الملموسة المولدة داخليا. وبدلا من ذلك، ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تتناول النفقات اللاحقة. وبموجب تلك المتطلبات، كان سيتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه على أنه مصاريف عند تكبدها إلا إذا:

- (أ) كان من المحتمل أن يُمكن النفقات الأصل من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تتجاوز معايير أدائه المقيّمة أصلا؛ و
- (ب) كان من الممكن قياس النفقات ونسبها إلى الأصل بشكل موثوق.

إذا تم تلبية هذه الشروط، يتم إضافة النفقات اللاحقة إلى المبلغ المسجل للأصل غير الملموس.

إستنتاج ٨٧ لاحظ المجلس أن هذه الشكوك توجد أيضا في مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل والتي حققت المعايير في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بها كأصل غير ملموس.

إستنتاج ٨٨ أشار المجلس إلى أن تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بنفقات البحث أو للتطوير أو مرحلة البحث أو للتطوير لمشروع داخلي على النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة النفقات اللاحقة بشكل غير متصمم مع النفقات اللاحقة على الأصول غير الملموسة الأخرى المعترف بها. إلا أن تطبيق متطلبات النفقات اللاحقة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها على أنها

أصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى محاسبة نفقات البحث والتطوير بشكل مختلف اعتماداً على ما إذا يتم شراء المشروع أو البدء فيه دلخياً.

إستنتاج ٨٩ استنتج المجلس أنه إلى حين تسنح له الفرصة لمراجعة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو للتطوير أو مرحلة البحث أو للتطوير لمشروع دلخي، سيتم توفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة إذا تم محاسبة جميع هذه النفقات بشكل منمجم. ويتضمن هذا النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري بشكل منفصل والذي يحق المعايير الواردة في المعيار للإعتراف بها كصل غير ملموس.

الأحكام الإنتقالية (الفقرات ١٢٩-١٣٢)

إستنتاج ٩٠ إذا اختارت المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ابتداء من أي تاريخ يسبق تواريخ لنفاذ المحددة في المعيار المذكور آنفاً، ينبغي عليها أيضاً تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ. وخلافاً لذلك، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتركة في عمليات لانماج الأعمال والتي يكون تاريخ الإنتقالية لها في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤، وعلى محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية أول فترة يلاغ سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤. ويتضمن أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة، عند التطبيق الأولي، أن تعيد تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة. وإذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "المبانيات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

إستنتاج ٩١ تم التطرق إلى مناقشات المجلس حول القضايا الإنتقالية المتعلقة بالإعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة المشتركة في عمليات لانماج الأعمال واختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة في أساس الإستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وأساس الإستنتاجات الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على التوالي.

إستنتاج ٩٢ أثناء وضع المتطلبات المحددة في الفقرة "إستنتاج ٩٠"، درس المجلس المسائل الثلاث التالية:

- (أ) هل ينبغي الإستمرار في تحديد الأعمار الإنتاجية وطريقة محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقاً في تاريخ نفاذ المعيار وفقاً للمتطلبات في النسخة المبينة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (أي من خلال الإطفاء خلال أقصى فترة افتراضية مدتها ٢٠ سنة)، أو وفقاً للمتطلبات في المعيار المنقح؟
- (ب) إذا تم تطبيق المعيار المنقح على الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقاً في تاريخ نفاذه، فهل ينبغي الإعتراف بأثر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس نتيجة التطبيق الأولي للمعيار بأثر رجعي أو أثر مستقبلي؟
- (ج) هل ينبغي أن يطلب من المنشآت تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بالنفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري للمعترف به كصل غير ملموس بأثر رجعي على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح؟

إستنتاج ٩٣ فيما يتعلق بالمعاملة الأولى أعلاه، أشار المجلس إلى استنتاجه السابق بأن الطريقة المحاسبية الأكثر صدقا من حيث التمثيل فيما يخص الأصول غير الملموسة هو إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار الإنتاجية المحددة خلال أعمارها الإنتاجية دون وجود حد لفترة الإطفاء، وليس إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وبالتالي استنتج المجلس أن مستوى موثوقية وقابلية المقارنة للبيانات المالية يتكفى إذا لم يتم تطبيق المعيار على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذه.

إستنتاج ٩٤ وبالنسبة للمعاملة الثانية، لاحظ المجلس أنه ينظر إلى إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل في مختلف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وليس تغيير في السياسة المحاسبية. على سبيل المثال، ووفقا للمعيار، وكذلك وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع للأصل غير الملموس مختلف بشكل كبير عن التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال شمل أثر التغيير في حساب الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغيير، إذا كان للتغير في التقدير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير في التقدير يؤثر على كليهما.

إستنتاج ٩٥ وعلى نحو مماثل، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع لبند الممتلكات والمصانع والمعدات يختلف بشكل كبير عن التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير بأثر مستقبلي من خلال تعديل مصروف الإستهلاك للفترات الحالية والمستقبلية.

إستنتاج ٩٦ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، بما في ذلك إعادة التقييم من عمر إنتاجي محدد إلى عمر إنتاجي غير محدد، على أنه تغيير في التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، ينبغي الاعتراف بأثر هذا التغيير بأثر مستقبلي.

إستنتاج ٩٧ درس للمجلس وجهة النظر التي تفيد بأن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ القضت بمعاملة الأصول غير الملموسة على أن لها عمرا إنتاجيا محددا، فإن التغيير إلى تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد للأصل غير الملموس يمثل تغييرا في السياسة المحاسبية، وليس تغييرا في التقدير المحاسبي. واستنتج المجلس أنه حتى لو كان الحال كذلك ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي بأثر مستقبلي. وهذا لأن التطبيق بأثر رجعي يقتضي من المنشأة أن تحدد، في نهاية كل فترة إبلاغ قبل تاريخ نفاذ المعيار، ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدد. ويقتضي مثل هذا التقييم من المنشأة القيام بتقديرات كان من الممكن القيام بها في تاريخ سابق، وبالتالي تنشأ مشكلة فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي، وتحديدًا، ما إذا كان ينبغي شمل منفعة الفهم التحليلي أو استئثارها من تلك التقديرات، وإذا تم استئثارها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى الموجودة في التاريخ الذي تطلب فيه التقديرات.

إستنتاج ٩٨ بالنسبة للمسألة الثالثة، وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٨٦"، لم يكن من الواضح ما إذا اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ محاسبة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة والمُعترف بها كأصول غير ملموسة:

(أ) وفقاً لمتطلباتها فيما يخص نفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع دخلتي؛ أو

(ب) وفقاً لمتطلباتها فيما يخص النفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه.

واستنتج المجلس أن النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري والتي تم رسملتها بموجب البند (ب) أعلاه قبل تاريخ نفاذ المعيار كان يمكن عدم رسملتها لو كان قد تم تطبيق المعيار عند تكبد النفقات اللاحقة. وهذا لأن المعيار يقتضي رسمة هذه النفقات كأصل غير ملموس فقط عندما تكون عبارة عن نفقات تطوير ويتم تلبية جميع معايير التأجيل. ومن وجهة نظر المجلس، تمثل تلك المعايير درجة اعتراف أعلى من البند (ب) أعلاه.

إستنتاج ٩٩ وبالتالي يمكن أن يؤدي التطبيق بأثر رجعي للمعيار المنقح على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة التي يتم تكبدها قبل تاريخ نفاذ المعيار إلى عكس النفقات التي تم رسملتها مسبقاً. ويمكن طلب مثل هذا العكس أو أن النفقات كانت نفقات بحث، أو كانت نفقات تطوير ولم يتم تلبية معيار واحد أو أكثر من معايير التأجيل في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات. واستنتج المجلس أن تحديد ما إذا تم تلبية معايير التأجيل، في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات اللاحقة، يؤثر نفس مسائل الفهم التحليلي التي تم مناقشتها في الفقرة "إستنتاج ٩٧": حيث يقتضي إجراء تقييمات في تاريخ سلق، ويؤدي بالتالي إلى مشاكل فيما يتعلق بكيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ التقييم. إضافة إلى ذلك، قد يكون من المستحيل في العديد من الحالات إجراء هذه التقييمات: إذ من الممكن أن لا تكون المعلومات المطلوبة موجودة أو لم يعد من الممكن الحصول عليها.

إستنتاج ١٠٠ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيق متطلبات المعيار للنفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتركة والمُعترف بها على أنها أصول غير ملموسة بأثر رجعي على النفقات المُتكددة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح. وأشار المجلس إلى أن أي مبلغ مشمول سابقاً في المبلغ المسجل يمثل هذا الأصل يمكن، في أي حال، أن تخضع لمتطلبات اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٣٢)

إستنتاج ١٠١ أشار المجلس إلى أن موضوع أي معيار يعكس رايه بأن تطبيق المعيار سيؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تحقيقاتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، يُسمح للمنشآت، ويتم بالالفل تشجيعهما، على تطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس درس أيضاً للتأكيد على أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه من المحتمل أن يضعف من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترات) التي تؤدي إلى تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له أثر توفير خيار معين للمنشآت.

إستنتاج ١٠٢ استنتج المجلس أن المنفعة من توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المبكر للمعيار تفوق سلبيات التقني المحتمل لمستوى قابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات المعيار المنفع قبل تاريخ نفاذه، شريطة تطبيقها أيضا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص التغييرات الرئيسية عن مسودة العرض

إستنتاج ١٠٣ فيما يلي الاختلافات الرئيسية عن مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

(أ) يشمل المعيار إرشادات إضافية توضح العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قابلة للتحديد، ومفهوم السيطرة لتحديد ما إذا تلبى العلاقة تعريف الأصل. ويوضح المعيار، على وجه التحديد، أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لعملاء علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو لعلاقات العملاء غير التعاقدية الممثلة (باستثناء تلك التي هي جزء من عملية اندماج الأعمال) تقدم دليلا على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس لنظر الفقرات "إستنتاج ١١ - إستنتاج ١٤".

(ب) اقترحت مسودة العرض أنه، باستثناء القوى العاملة، ينبغي الاعتراف دائما بالأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة، وكان هناك افتراض بأن المعلومات الكافية تكون متوفرة دائما من أجل قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. وينص المعيار على أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال يمكن عادة قياسها بموثوقية كافية لتكون مؤهلة للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال عمر إبتلجي محدد، فإن هناك افتراضا قابلا للحض بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق (انظر الفقرات "إستنتاج ١٦ - إستنتاج ٢٥").

(ج) اقترحت مسودة العرض، في حين يقتضي المعيار، بأنه لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الفاشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق. ولكن إذا كان يتم نقل الحقوق لمدة محددة يمكن تجديدها، ينبغي أن يشتمل العمر الإنتاجي على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة عالية. وتم شمل إرشادات إضافية في المعيار لتوضيح الظروف التي ينبغي فيها أن تُعتبر المنشأة لديها قدرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية (انظر الفقرات "إستنتاج ٢٦ - إستنتاج ٢٧").

تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج ١٠٤ نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسودة بيان مبادئ للأصول غير الملموسة في يناير ١٩٩٤ ومسودة العرض أي ٥٠ "الأصول غير الملموسة" في يونيو ١٩٩٥، وقد كانت المبادئ في كلا الوثيقتين متسقة قدر الإمكان مع المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، كما تأثر المبادئ إلى حد كبير بالقرارات التي تم للتوصل إليها في عام ١٩٩٣ أثناء إجراء التعديلات على معالجة تكاليف البحث والتطوير والشهرة.

إستنتاج ١٠٥ استلم المجلس حوالي ١٠٠ كتاب تعليق على مسودة العرض أي ٥٠ من أثر من ٢٠ بلدا، وقد بينت كتب التعليقات على مسودة العرض أي ٥٠ أن الاقتراح لفترة الإطفاء للأصول غير الملموسة - حد أعلى مقداره ٢٠ سنة لكافة الأصول غير الملموسة تقريبا كما هو مطلوب للشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢- (معدل عام ١٩٩٣) قد ثار جدلا كبيرا أو خلل اهتماما بشأن القبول العام للمعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة، وقد نظر المجلس في حلول بديلة وتوصل في مارس ١٩٩٦ إلى أنه إذا أمكن تطوير اختبار لانتفاضة القيمة موثوق به بشكل كاف فإنه يمكن للمجلس اقتراح حذف الحد الأعلى البالغ ٢٠ سنة لفترة الإطفاء لكل من الأصول غير الملموسة والشهرة.

إستنتاج ١٠٦ في أغسطس ١٩٩٧ نشر المجلس اقتراحات لمعاملات محملة للأصول غير الملموسة والشهرة في مسودة العرض أي ٦٠ "الأصول غير الملموسة"، ومسودة العرض أي ٦١ "دمج منشآت الأعمال"، وهذا تبع نشر مسودة العرض ٦١ "دمج منشآت الأعمال"، وهذا تبع نشر مسودة العرض أي ٥٥ "انتفاضة قيمة الأصول" في مايو ١٩٩٧ التي قدمت اقتراحات مفصلة لإختبار القيمة.

إستنتاج ١٠٧ اقترحت مسودة العرض أي ٦٠ تغييرات أساسيان في الاقتراحات الواردة في مسودة العرض أي ٥٢:
(أ) كما تم ليضاحه أعلاه، اقتراحات محملة لإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ب) دمج المتطلبات المتعلقة بكافة الأصول غير الملموسة للموادة داخليا في معيار واحد، وهذا يعني إدخال نواحي معينة من معيار المحاسبة الدولي ٩، تكاليف البحث والتطوير في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج ١٠٨ بين التغييرات المقترحة الأخرى اقترحت مسودة العرض أي ٦١ إجراء تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لجعل متطلبات إطفاء الشهرة تتسق مع المتطلبات المقترحة للأصول غير الملموسة.

إستنتاج ١٠٩ استلم المجلس حوالي ١٠٠ كتاب تعليق على مسودة العرض أي ٦٢ ومسودة العرض أي ٦١ من أكثر من ٢٠ بلدا، وقد دعم غالبية المعلقين معظم الاقتراحات في مسودة العرض أي ٦٠ ومسودة العرض أي ٦١ بالرغم من أن بعض الاقتراحات أثارت نقاشا كبيرا، وقد دعم معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ الاقتراحات الخاصة باختبارات انتفاضة القيمة.

إستنتاج ١١٠ بعد النظر في التعليقات التي تم استلامها حول مسودات العرض أي ٥٥، أي ٦٠، أي ٦١ اعتمد المجلس:

- (أ) معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انتفاضة قيمة الأصول" (أبريل ١٩٩٨)؛
- (ب) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (يوليو ١٩٩٨)؛
- (ج) معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المعدل "إندماج الأعمال" (يوليو ١٩٩٨)؛ و
- (د) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير" (يوليو ١٩٩٨).

الآراء المعارضة

اعتراض جيوفري وايتنجتون

أراء ١ يعترض البروفسور وايتنجتون على موضوع هذا المعيار لأنه لا يقتضي صراحة تطبيق معيار الإعراف بالإحتمالية الوارد في الفقرة ٢١(أ) على الأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال، بالرغم من أنها تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة الأخرى.

أراء ٢ وسبب هذا (الفقرتان ٣٣ و "إستنتاج ١٧") هو أن القيمة العادلة هي القياس المطلوب عند شراء أصل غير ملموس كجزء من اندماج الأعمال، وأن القيمة العادلة تشمل تقييمات الإحتمالية. ولا يعتقد البروفسور وايتنجتون أن الإطار يعيق إمكانية إجراء اختبار اعتراف سابق على أساس الإحتمالية، حتى عندما يكون الإعراف اللاحق بالقيمة العادلة. إضافة إلى ذلك، يمكن أن يختلف تطبيق الإحتمالية لأغراض الإعراف: على سبيل المثال، يمكن أن يكون معيار "مرجح الحدوث أكثر من عدم حدوثه" هو المعيار المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، بدلا من منهج "القيمة المتوقعة" المستخدم في قياس القيمة العادلة.

أراء ٣ وتبين الفقرة "إستنتاج ١٨" عدم الإنسجام هذا بين معايير الإعراف في الإطار والقيم العادلة. ومن وجهة نظر البروفسور وايتنجتون، ينبغي حل مسألة عدم الإنسجام قبل تغيير معايير الإعراف للأصول غير الملموسة المشتركة في اندماج الأعمال.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

الأمثلة التوضيحية

توافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لكنها ليست جزء منه.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

يصف كل من الأمثلة التالية أصلا غير ملموس مشترى، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك لتحديد.

المثال ١: قائمة عملاء مشتراة

تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

ويمكن إطفاء قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة لعمرها الإنتاجي، مثلا ١٨ شهرا. بالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوي إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراة ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" من خلال تقييم في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة قائمة العملاء.

المثال ٢: براءة مشتراة تنتهي خلال ١٥ عاما

يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة مصدرا لتكلفت نقدية واردة صافية لمدة ١٥ عاما على الأقل. ولدى المنشأة التزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة للعنلة للبراءة في التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتتوي المنشأة ببيع البراءة خلال ٥ سنوات.

ويمكن إطفاء البراءة خلال مدة ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجي لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تساوي القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة للعنلة للبراءة في تاريخ شرائها. ويمكن أيضا مراجعة البراءة فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٣: حقوق مؤلف مشتراة ذات عمر قانوني متبقي منه ٥٠ عاما

يتم تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلا على أن للمواد المحمية بحقوق المؤلف ستولد تكلفت نقدية واردة صافية لمدة ٣٠ عاما فقط.

ويمكن إطفاء حقوق المؤلف خلال عمرها الإنتاجي المقرر بمدة ٣٠ عاما. ويمكن أيضا مراجعة حقوق المؤلف فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٤ : ترخيص بث مشغري ينتهي خلال خمس سنوات

يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لمبائليها ولتزامت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة. ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متكبدة وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث انضمام بالبراء. وتتوي المنشأة الدامجة أن تجدد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. تاريخيا، لم يكن هناك أي اعتراض صارم على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم استبدال التكلفة المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص في التكتفات النقدية الواردة للصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم في التكتفات النقدية الواردة للصافية للمنشأة لفترة غير محددة. لذلك، لا يمكن إطفاء الترخيص حتى يتم تحديد عمره الإنتاجي على أنه محدد. ويتم اختبار انخفاض قيمة الترخيص وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ سنويا وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته.

المثال ٥ : ترخيص البث في المثال ٤

تقرر سلطة الترخيص لاحقا بأنها أن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن، ولكنها ستكفل على الترخيص. وفي الوقت الذي يتم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص في المساهمة في التكتفات النقدية الواردة للصافية حتى ينتهي الترخيص.

ولأنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجي لا يعد غير محدد. وبالتالي، سيتم إطفاء الترخيص المشغري خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٣ سنوات ويتم اختبارها مباشرة فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

المثال ٦ : سلطة خطوط جوية مشتراة بين مدينتين أوروبيتين تنتهي خلال ثلاث سنوات

يمكن تجديد سلطة الخطوط كل خمس سنوات، وتتوي المنشأة الدامجة أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتيني منح تجديدات سلطة الخطوط بأكل تكلفة وتم تجديدها تاريخيا عندما التزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة الدامجة تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية للداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار، والمداخل، وإيجارات مرافق مباني المطار) في مكائفي في تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك سلطة الخطوط. ويدعم تحليل المطلب والتكتفات النقدية تلك الافتراضات.

ولأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة الدامجة على الإستمرار في تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بسلطة الخطوط على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد. لذلك، لا يتم إطفاء سلطة الخطوط حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٧: العلامة التجارية المشتراة المستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الاستهلاكي الرئيسي الذي استحوذ على الحصة الرئيسية في السوق في السنوات الثمانية الماضية

تملك العلامة التجارية عمرا قانونيا متبقيا مدته ٥ سنوات ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتتوي المنشأة الدامجة تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأداة قدرتها على ذلك. ويقم تحليل (١) دراسات دورة حياة المنتج، (٢) اتجاهات السوق والاتجاهات التنافسية والبيئية، و(٣) فرص توسيع العلامة، دليلا على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية واردة صافية للمنشأة الدامجة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم إطفاء العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويمكن أن يتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٨: العلامة التجارية المشتراة قبل ١٠ سنوات والتي تميز منتج استهلاكي رئيسي

اعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن مناقشة غير متوقعة دخلت مؤخرا إلى السوق وسقطت من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% في المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج في توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

ونتيجة للإخفاض المقدّر في التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تعدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدّر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل، ويتم الاعتراف بخسارة لانخفاض القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمرا إنتاجيا غير محدد، فإنه لا يتم إطفائها ولكن يتم اختبار انخفاض قيمتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٩: العلامة التجارية لخط من المنتجات التي تم شراؤها قبل عدة سنوات في التدمج الأعمال

في وقت الانماج الأعمال، كانت المنشأة لمشترأة تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاما مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التي تحمل العلامة. وفي تاريخ الانماج بالشراء، توقعت المنشأة المشتري الإستمرار في إنتاج الخط، ولتأثر تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التي تساهم فيها العلامة التجارية في التدفقات النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم تقم المنشأة المشتري بإطفاء العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخرا إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

ولأنه لم يعد يُعتبر أن العمر الإنتاجي للعلامة التجارية غير محدد، يتم اختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ويتم إطفائه خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٤ سنوات.

معار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعراف والقياس

تتضمن هذه النسخة للتعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلقة الصادرة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١-مقدمة ٢٦

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإعراف والقياس

١	الهدف
٧-٢	النطاق
٩-٨	تعريفات
١٣-١٠	المشتقات الضمنية
٤٢-١٤	الإعتراف و إلغاء الإعتراف
١٤	الإعتراف المبني
٣٧-١٥	إلغاء الإعتراف بأصل مالي
٢٨-٢٤	النقل للموئل لعكس الإعتراف
٢٩	النقل غير الموئل لعكس الإعتراف
٣٥-٣٠	المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة
٣٧-٣٦	جميع التقلات
٣٨	طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية
٤٢-٣٩	إلغاء الإعتراف بالالتزامات المالية
٧٠-٤٣	القياس
٤٤-٤٣	القياس المبني للأصول والالتزامات المالية
٤٦-٤٥	القياس اللاحق للأصول المالية
٤٧	القياس اللاحق للالتزامات المالية
٤٩-٤٨	إعترافات قياس القيمة العادلة
٥٤-٥٠	إعادة للتصنيف
٥٧-٥٥	الأرباح والخسائر
٧٠-٥٨	إتخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها
٦٥-٦٣	الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة
٦٦	الأصول الحالية المسجلة بسعر التكلفة
٧٠-٦٧	الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
١٠٢-٧١	التحوط (Hedging)
٧٧-٧٢	أدوات التحوط
٧٣-٧٢	الأدوات المؤهلة
٧٧-٧٤	تحديد أدوات التحوط
٨٤-٧٨	بنود التحوط
٨٠-٧٨	البنود المؤهلة
٨١-٨١	تحديد البنود المالية كبنود محوطة
٨٢	تحديد للبنود غير المالية كبنود محوطة
٨٤-٨٣	تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

١٠٢-٨٥	محاسبة التحوط
٤٩-٨٩	تحوطات القيمة العادلة
١٠١-٩٥	تحوطات التدفق النقدي
١٠٢	تحوطات صافي الاستثمار
١٠٣-١٠٨ أ ب	تاريخ النفاذ والفترة الإنتقالية
١١٠-١٠٩	محبب البيانات الأخرى
	الملحق أ
	التطبيقات الإرشادية
	النطاق
	تعريفات
	التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
	سعر الفائدة الفعال
	المشتقات
	تكاليف العمليات
	الأصول المالية والالتزامات المالية المحفوظ بها للمتاجرة
	الاستثمارات المحفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق
	القروض والذمم المدينة
	المشتقات الضمنية
	الأدوات المالية التي تحتوي على مشتقات ضمنية
	الإعتراف وإلغاء الإعتراف
	الإعتراف المبذني
	إلغاء الإعتراف بالأصول المالية
	النقل المؤجل لعكس الإعتراف
	النقل غير المؤجل لعكس الإعتراف
	المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة
	جميع التقلبات
	أمثلة
	طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي
	إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي
	القياس
	القياس المبذني للأصول المالية والالتزامات المالية
	القياس اللاحق للأصول المالية
	إعتبرات قياس القيمة العادلة
	السوق للنشط: السعر المعطن
	السوق الغير للنشط: تقنية التقييم
	السوق الغير نشط: أدوات حقوق الملكية
	مداخلات لمسابيب التقييم
	الأرباح والخسائر
	إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها
	الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة
	دخل الفائدة بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة
	تطبيقات إرشادية ١-٤
	تطبيقات إرشادية ٤ب-٢٦
	تطبيقات إرشادية ٤ك-٨
	تطبيقات إرشادية ٥-٨
	تطبيقات إرشادية ٩-١٧
	تطبيقات إرشادية ١٣
	تطبيقات إرشادية ١٤-١٥
	تطبيقات إرشادية ١٦-٢٥
	تطبيقات إرشادية ٢٦
	تطبيقات إرشادية ٢٧-٣٣ ب
	تطبيقات إرشادية ٣٣-٣٣ ب
	تطبيقات إرشادية ٣٤-٦٤
	تطبيقات إرشادية ٣٤-٣٥
	تطبيقات إرشادية ٣٦-٥٢
	تطبيقات إرشادية ٤٥-٤٦
	تطبيقات إرشادية ٤٧
	تطبيقات إرشادية ٤٨
	تطبيقات إرشادية ٤٩-٥١
	تطبيقات إرشادية ٥١-٥٢
	تطبيقات إرشادية ٥٣-٥٦
	تطبيقات إرشادية ٥٧-٦٣
	تطبيقات إرشادية ٦٤-٩٣
	تطبيقات إرشادية ٦٤-٦٥
	تطبيقات إرشادية ٦٦-٦٨
	تطبيقات إرشادية ٦٩-٨٢
	تطبيقات إرشادية ٧١-٧٣
	تطبيقات إرشادية ٧٤-٧٩
	تطبيقات إرشادية ٨٠-٨١
	تطبيقات إرشادية ٨٢
	تطبيقات إرشادية ٨٣
	تطبيقات إرشادية ٨٤-٩٣
	تطبيقات إرشادية ٨٤-٩٢
	تطبيقات إرشادية ٩٣

تطبيقات إرشادية ٩٤-١٣٢

تطبيقات إرشادية ٩٤-٩٧

تطبيقات إرشادية ٩٤-٩٧

تطبيقات إرشادية ٩٨-١٠١

تطبيقات إرشادية ٩٨-ب-٩٩

تطبيقات إرشادية ٩٩-ج-٩٩

تطبيقات إرشادية ١٠٠

تطبيقات إرشادية ١٠١

تطبيقات إرشادية ١٠٢-١٣٢

تطبيقات إرشادية ١٠٥-١١٣

تطبيقات إرشادية ١١٤-١٣٢

تطبيقات إرشادية ١٣٣

التحوط (Hedging)

أدوات التحوط

الأدوات الموزونة

بنود التحوط

البنود الموزونة

تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط

تحديد الأدوات غير المالية كأدوات تحوط

تحديد مجموعة من الأدوات كأدوات تحوط

محاسبة للتحوط

تقييم فاعلية التحوط

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط. خطر سعر الفائدة

الانتقال

الملحق ب: التعديلات على بيبقات أخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

مصادقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في مارس ٢٠٠٤

مصادقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في ديسمبر ٢٠٠٤

مصادقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في إبريل ٢٠٠٥

مصادقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في يونيو ٢٠٠٥

مصادقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في أغسطس ٢٠٠٥

أساس الاستنتاجات

الآراء المعارضة

أمثلة توضيحية

إرشادات التنفيذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" مبين في الفقرة ١-١١٠ والملحقين أ و ب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ في سياق الهدف منه مُنظمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر. وتُحل إرشادات التنفيذ للمعرفة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا محل الأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ السابقة.

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا كجزء من مشروعه لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويهدف هذا المشروع إلى تقليل التعقيد من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج عناصر تيسيرات لجنة التفسيرات الدائمة والأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ في المعيار.

مقدمة ٣ إما بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فكان هدف المجلس إجراء مراجعة محدودة لتوفير إرشادات إضافية حول مواضيع متناقذة مثل إلغاء الإعراف، متى يمكن قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة، كيفية تقييم انخفاض القيمة، كيفية تحديد القيمة العادلة وبعض جوانب محاسبة التحوط. ولم يتم للمجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أضاء للتغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النطاق

مقدمة ٥ تم إجراء استثناء في النطاق للإلتزامات القروض غير محددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ولا يمكن تسوية قيمتها الصافية ولا تتضمن قرضاً بسعر فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق. يتم الإعراف بالائتمار لتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق مبدئياً بالقيمة العادلة، ويتم قياس لاحقاً بمقدار ما يلي، أيهما أعلى: (أ) المبلغ الذي سيتم الإعراف به حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للمخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مخصوماً منه عندما يكون ذلك مناسباً الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ الإيرادات.

مقدمة ٦ يشمل نطاق المعيار عقود الضمان المالي الصادرة، غير أنه إذا أكتت في السابق صراحة للجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين واستخدمت المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه، وبموجب هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ٣٩) يتم الإعراف مبدئياً بعقد الضمان المالي بالقيمة العادلة، ويتم قياس لاحقاً بمقدار ما يلي، أيهما أعلى: (أ) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧. (ب) المبلغ

في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع جميع الإصلاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٧ الأدوات المالية: الإصلاحات.

المعترف به مبدئياً، مخصوصاً منه عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتراكم للمعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨، وتطبيق متطلبات مختلفة للقياس اللاحق لعقد الضمان المالي لتسيّح تمنع عدم الاعتراف بالأصول المالية أو ينجم عنها مشاركة مستمرة، وعقود الضمان المالي المحتفظ بها ليست ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ مقدمة لا يزال المعيار يقتضي بأن يندرج عقد شراء أو بيع بند غير مالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان يمكن تسويته بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، ما لم يتم إبرامه والإستمرار في الاحتفاظ به لغرض تسليم أو استلام بند غير مالي وفقاً لمتطلبات البيع أو الشراء أو الإستخدام الخاصة بالمنشأة. إلا أن المعيار يوضح أن هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد شراء أو بيع أصل غير مالي على أساس صافي الأرصدة. وتشمل هذه الطرق: عندما يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، وعندما يكون لدى المنشأة ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد الاستلام بهدف توليد الربح من التقلبات قصيرة الأمد في السعر أو هامش أرباح التاجر، وعندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد. ويوضح المعيار أيضاً أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار.

التعريفات

٨ مقدمة يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المشتراة" ليصبح "القروض والذمم المدينة"، وبموجب المعيار المنقح، يُسمح للمنشأة بتصنيف القروض للمشتراة غير المسعرة في سوق نشط على أنها قروض وذمم مدينة.

إلغاء الاعتراف بالأصل المالي

٩ مقدمة تسود العديد من المفاهيم، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، عند وجوب إلغاء الاعتراف بالأصل المالي. وبالرغم من أن المعيار المنقح يقي على المفهومين الرئيسيين للمخاطر والمكافآت والسيطرة، إلا أنه يوضح أن تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية يسبق تقييم نقل السيطرة لجميع معاملات إلغاء الاعتراف.

١٠ مقدمة تحدد المنشأة، بموجب المعيار، أي الأصول التي يجب دراسة إلغاء الاعتراف بها. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الاعتراف بجزء من أصل مالي كبير فقط إذا كان الجزء لأحد الأمور التالية:

- (أ) تكاليف نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي؛ أو
 - (ب) حصة تناسبية كاملة من التكاليف النقدية من الأصل المالي؛ أو
 - (ج) حصة تناسبية كاملة من التكاليف النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي.
- وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي للمعيار دراسة إلغاء الاعتراف بالأصل المالي بجممله.

مقدمة ١١ يقدم المعيار فكرة "نقل الأصل المالي". ويتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما (أ) تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي، (ب) يكون للنقل مؤهل لإلغاء الاعتراف.

مقدمة ١٢ ينص المعيار على أن المنشأة تقوم بنقل الأصل المالي إذا، فقط إذا:

(أ) تحتفظ بحقوق تعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقدياً بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستثمرين في اتفاق يحقق ثلاثة شروط محددة؛ أو

(ب) تنقل الحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي.

مقدمة ١٣ بموجب المعيار، إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي، فإنها تُعَمَّ ما إذا كانت قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول. وإذا قامت المنشأة بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول. أما إذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تلغي الاعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة ١٤ يحدد المعيار أنه إذا لم يتم المنشأة جوهرياً بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول أو الإحتفاظ بها، فإنها تُعَمَّ ما إذا كانت احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت احتفظت بالسيطرة، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول إلى الحد الذي تشارك فيه في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الاعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة ١٥ يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تطبيق مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة.

القياس: خيار القيمة العادلة

مقدمة ١٦ التعديلات على المعيار الصادرة في يونيو ٢٠٠٥، تسمح للمنشأة بتحديد أي أصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول والالتزامات المالية أو كلاهما) عند الاعتراف الأولي على أنه سيتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ومن أجل فرض النظام على هذا التصنيف، تُمنع المنشأة من إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج هذه الفئة. وخيار القيمة العادلة الذي كان متوفراً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) سمح للمنشأة أن تحدد أي أصل مالي أو التزام مالي عند الاعتراف المبدئي على أنه سيتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

مقدمة ١٧ تم إلغاء الخيار المشمول مابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المعدل في ٢٠٠٠) للخصص بالاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في الربح أو الخسارة. ولم يعد مثل هذا الخيار ضرورياً لأنه بموجب التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في ديسمبر ٢٠٠٣ يونيو ٢٠٠٥، يُسمح للمنشأة الآن من خلال التحديد بأن تقيس أي أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالأرباح والخسائر في الربح أو الخسارة.

كيفية تحديد القيمة العادلة

مقدمة ١٨ يوفر المعيار الإرشادات الإضافية التالية حول كيفية تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب التقييم.

- إن الهدف هو تحديد ما كان سيكون عليه سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري تحفزه إعتبارات العمل للعادلة.
- يشمل أسلوب التقييم (أ) جميع العوامل التي يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار فسي تحديد السعر، (ب) وينسجم مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.
- تستخدم المنشأة، في تطبيق أساليب التقييم، التقديرات والافتراضات التي تتسجم مع المعلومات المتوفرة حول التقديرات والافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تحديد سعر الأداة المالية.
- إن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي بالأداة المالية غير المعصرة فسي موقوف نشط هو سعر المعاملة ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو تكون مستندة إلى أسلوب تقييم معين تشمل متغيراته بيانات من الأسواق التي يمكن مراقبتها فقط.

مقدمة ١٩ يوضح المعيار أيضا أن القيمة العادلة للإلتزام الذي يشتمل على خصوبة الطلب، مثل الوديعة تحت الطلب، ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصصا من أول تاريخ كان يمكن أن يُطلب فيه دفع المبلغ.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

مقدمة ٢٠ يوضح المعيار أنه يتم الاعتراف بخسارة لإنخفاض القيمة فقط عندما يتم تكبدها. كما يوفر أيضا إرشادات إضافية حول ماهية الأحداث التي تقدم دليلا موضوعيا على إنخفاض قيمة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية.

مقدمة ٢١ يوفر المعيار إرشادات إضافية حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة المتصل في مجموعة القروض أو اللزم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، والذي لا يمكن تحديده بد مع أي أصل مالي مفرد في المجموعة، كما يلي:

- إن الأصل الذي يتم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة ويكتشف أنه منخفض القيمة لا يجب أن يُشمل في مجموعة أصول يتم تقييمها لإنخفاض القيمة بشكل جماعي.
- إن الأصل الذي تم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تم إكتشاف أنه غير منخفض القيمة يجب أن يُشمل في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. ولا يجب أن يكون وقوع حدث أو مجموعة من الأحداث شرطا مسبقا لضم الأصل في مجموعة الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.
- عند أداء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة، تقوم المنشأة بتجميع الأصول حسب السمات المشابهة لمخاطرة الائتمان التي تعتبر مؤشرا على قدرة المدينين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية.

- تقدم التغيرات النقدية للتعاقدية وخبرة الخسارة التاريخية الأساس لتقدير التغيرات النقدية المتوقعة. ويتم تعديل معدلات الخسارة التاريخية على أساس البيانات الملحوظة ذات العلاقة التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية.
- يجب أن تضمن المنهجية المتبعة في قياس انخفاض القيمة عدم الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة عند الاعتراف الأولي بالأصل.

مقدمة ٢٢ يقتضي المعيار أنه لا يمكن عكس خسائر انخفاض القيمة من أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي يتم الاعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

محاسبة التحوط

مقدمة ٢٣ يتم الآن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة بدلا من تحوطات التتلفق النقدي. إلا أن المعيار يوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطرة العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تتفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة.

مقدمة ٢٤ يقتضي المعيار أنه عندما تحدث معاملة متبياً بها محوطة وتؤدي إلى الاعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، فإن الربح أو الخسارة الموجبة في حقوق الملكية لا يعدل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (أي أن تعديل الأساس ممنوع)، ولكن يبقى في حقوق الملكية ويتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة بشكل ينسجم مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر من الأصل أو الإلتزام. وبالنسبة لتحوطات المعاملات المتبياً بها التي ينتج عنها الاعتراف بالأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي، يكون لدى المنشأة خيار تطبيق تعديل الأساس أو الاحتفاظ بربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية والإبلاغ عنها في الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الإلتزام على الربح أو الخسارة.

مقدمة ٢٥ يسمح هذا المعيار باستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة أكثر مما تنتجه النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتيح هذا المعيار بشكل خاص، لمثل هذا التحوط:

- (أ) تحديد للبند المحوط على أنه مبلغ من العملة (مثل مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الليلوند، أو الرافدات) وليس كإصول (أو إلتزامات) منفردة.
- (ب) عرض الربح أو الخسارة التي تنسب إلى البند المحوط إما:
 - (١) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسمير التي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو
 - (٢) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسمير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاماً.
- (ج) دمج مخاطر الدفع مسبقاً من خلال جدولة البنود المستحق دفعها مسبقاً في إعادة تسمير الفترات الزمنية على أساس تواريخ التسمير المتوقعة وليست للتعاقدية. وعلى كل حال، عندما تكون النسبة المحوطة معتمدة على أساس تواريخ إعادة التسمير المتوقعة، فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسمير المتوقعة يتم شمله عند تحديد للتغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، إذا تم لتحوط لمحفظة استثمارية معينة تحتوي بنود مستحق دفعها مسبقاً بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقاً، تنشأ عدم لفاعلية إذا تم تكفيح للتواريخ التي من المتوقع أن يستحق فيها دفع اللبود في المحفظة المحوطة مسبقاً، أو كانت التواريخ الفعلية للدفع مسبقاً تختلف عن تلك المتوقعة.

الإفصاح

مقدمة ٢٥ تم نقل متطلبات الإفصاح الواردة مسبقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التعديلات على البيانات الأخرى وسحبها

مقدمة ٢٦ نتيجة للتتبعات على هذا المعيار، تم استبدال إرشادات التنفيذ التي وضعها لجنة إرشادات التنفيذ الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بهذا المعيار وإرشادات التنفيذ المرفقة به.

التأثير المحتمل على الإقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢٧ [تم إلغاؤها]

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تنوير مواقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧/الأمرات المالية: الإفصاحات.

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإقرار والقياس

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للإعتراف وقياس الأصول المالية، الإلتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية. المتطلبات لعرض معلومات حول الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأدوات المالية: العرض. والمتطلبات وإغلاق البيانات عن الأدوات المالية وضعت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: العرض".

النطاق

٢ يجب أن تطبق كافة المشاريع هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة، والزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ للبيانات المالية الموحدة والمنفصلة" ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "للحصة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "للحصة في المشاريع المشتركة". على كل حال، يجب على المشروع أن يطبق هذا المعيار على الحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، المشاريع المشتركة بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٢٧، والمعيار ٢٨ أو المعيار ٣١ الذي إعتبر تحت هذا المعيار. وعلى المنشأة أيضاً أن تقوم بتطبيق هذا المعيار على المشتقات المالية للحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، أو المشاريع المشتركة ما عدا المشتقات التي تعنى بتعريف الأدوات المالية للمنشأة في المعيار ٣٢.

(ب) الحقوق والإلتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقد الإيجار"، على أن:

(١) التزم المدينة لعقد الإيجار المعترف بها من المؤجر عنوانها عدم الإقرار بتخفيض قيمة المخصصات في هذا المعيار (انظر الفقرات ١٥-٣٧، ٥٨، ٥٩، ٦٣-٦٥ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٦-٥٢ و التطبيقات الإرشادية من ٨٤-٩٣)؛

(٢) تخضع المبالغ مستحقة الدفع للتأجير التمويلي التي يعترف بها المستأجر لأحكام إلغاء الإقرار في هذا المعيار (انظر الفقرات ٣٩ - ٤٢ والفقرات تطبيق ٥٧ - تطبيق ٦٣" من الملحق أ)؛ و

(٣) تخضع المشتقات المدمجة في عقود الإيجار لأحكام المشتقات الضمنية في هذا المعيار (انظر الفقرات ١٠-١٣، والفقرات تطبيق ٢٧ - تطبيق ٣٣ من الملحق أ).

(ج) أصول والإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع للموظفين"؛

(د) الأدوات المالية الصادرة من قبل المشروع التي تعنى بتعريف أدوات حقوق الملكية في المعيار ٣٢ (بما في ذلك الخيارات والضمانات) على كل حال، على حاملي كل من أدوات حقوق الملكية يجب تطبيق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما عدا ما ينشأ في الفقرات (أ) أعلاه.

(هـ) الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب الفقرة ٤ بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"، عدا عن حقوق المصدر والإلتزاماته الناشئة بموجب عقود التأمين التي تقابل في التعريف عقود لاضمانات مالية في الفقرة ٩ أو (٢)

أو بموجب عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية - ٤ لأنه يحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية. إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقة المتضمنة في مثل هذا العقد ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا لم تكن المشتقة نفسها عقداً ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (انظر الفقرات ١٠-١٣ والفقرات تطبيق ٢٧-٢٣ من الملحق أ). والملحق أ الفقرات تطبيق ٢٧ - تطبيق ٣٣ من هذا المعيار، إلى جانب ذلك، أكدت في السابق صراحة الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبرها أنها عقود تأمين واستخدمت المحاسبة على عقود التأمين فبها يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه (انظر الفقرتين تطبيق ٤ - تطبيق ٤ أ)، ويمكن للجهة المصدرة إجراء هذا الاختيار عقداً تلو الآخر، إلا أن الاختيار لكل عقد غير قابل للنقض.

(د) عقود العوض المحتمل في عملية اندماج أعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال") هذا الإلغاء فقط للمنشأة المُستملكة.

(ز) الطود بين المنشأة المُستملكة والباقي في إندماج الأعمال لبيع أو شراء منشأة مُستملكة في تاريخ مستقبلي

(ح) إلتزامات القروض باستثناء إلتزامات القروض المبنية في الفقرة ٤، وعلى الجهة المصدرة لالتزامات القروض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على إلتزامات القروض التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار، غير أن جميع إلتزامات القروض خاضعة لأحكام عدم الاعتراف لهذا المعيار (انظر الفقرات ١٥ - ٢٠، والملحق أ الفقرات تطبيق ٣٦ - تطبيق ٦٣).

(ط) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفع على أساس الأسهم"، باستثناء العقود التي تندرج ضمن نطاق الفقرات ٥ - ٧ من هذا المعيار، التي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ي) الحقوق في الدفعات لتعويض المنشأة عن المصروف الذي يطلب منها إجراؤه لتسوية مطلوب تعتبر به كمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" أو الذي اعترفت من أجله في فترة أبكر بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٣ إتم إلتزامها]

٤ إن إلتزامات القروض التالية هي ضمن نطاق هذا المعيار:

(أ) إلتزامات القروض التي تحدثها المنشأة أنها إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والمنشأة التي لها ممارسة سابقة ببيع الأصول الناجمة من إلتزامات القروض الخاصة بها بعد وقت قصير من إلتزامها عليها تطبيق هذا المعيار على جميع إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الفئة.

(ب) إلتزامات القروض التي يمكن تسوية قيمتها الصافية نقداً أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى، وإلتزامات القروض هذه هي مشتقات، ولا يعتبر إلتزام قرض أنه تمت تسوية قيمته الصافية بمجرد أنه تم دفع للقرض في أقساط (على سبيل المثال قرض بناء عقاري مدفوع بالاقساط بالتوافق مع التقدم في البناء).

(ج) الإلتزامات بتقديم قرض بسعر أقل من سعر الفقد في السوق، وتحدد الفقرة ٤٧ (د) القياس اللاحق للإلتزامات الناجمة من إلتزامات القروض هذه.

٥ يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال يحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

٦ هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد لبيع أو شراء بند غير مالي بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتتضمن هذه الطرق ما يلي:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الأطراف أن يقوم بتسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) عندما لا تكون القدرة على التسوية بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية، منصوص عليها بشكل صريح في شروط العقد، لكن لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (سواء مع الطرف المقابل، من خلال إبرام عقود المعجلة أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو انتهائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة للعقد المشابهة، ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأمد في الأسعار أو هامش أرباح التلجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد من السهل تحويله إلى نقد.

لا يتم إبرام العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وبالتالي فهو يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٥ لتحديد ما إذا كانت قد أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وما إذا كانت تندرج بالتالي ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ إن الخيار المكتوب لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية وفقا للفقرة ٦ (أ) أو (د) يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

تعريفات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. عرف المعيار ٣٢ للتعريفات التالية:

- الأدوات المالية
- الأصل المالي
- الالتزام المالي
- أدوات حقوق الملكية

ويقدم الإرشادات عند تطبيق هذه للتعريفات

٩ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

تعريف المشتق

المشتق هو أداة مالية أو عقود أخرى خلال نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات ٢-٧) مع المميزات الثلاثة التالية:

- (أ) تتغير قيمتها استجابة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر ورقة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار، أو تقييم ائتمان أو مؤشر ائتمان أو تغيرات مماثلة، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي يكون المتغير غير محدد بطرف معين في العقد (يسمى في بعض الأحيان " ذات الصلة")؛
- (ب) لا تتطلب صافي استثمار مبدئي أو صافي استثمار مبدئي صغير أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون استجابة مماثلة على التغيرات في عوامل السوق؛ و
- (ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

تعريفات أربعة فئات من الأصول المالية:

الأصول المالية أو الالتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة هي للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تلام كل من الظروف التالية.

- (أ) تصنف على أنها محتفظ بها للمتجارة. للأصول المالية أو الالتزامات المالية تصنف على أنها محتفظ بها للمتجارة إذا كانت

- (١) إذا تم شرائه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شرائه في المستقبل القريب؛
- (٢) إذا كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا والتي يوجد بشأنها دليل على نمط قطعي حيث لجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو
- (٣) إذا كان مشتقة (استثناء للمشتقة التي تكون عقود ضمنية مالية أو أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديدها من قبل المنشأة عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويمكن للمنشأة استخدام هذا التحديد فقط عندما تسمح به الفقرة ١١ أ، أو عند إجراء ذلك تتجم معلومات أكثر ملاءمة لأنه إما:

(١) ينبغي أو يكتفى إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف (المشار إليه أحياناً بـ "عدم التوافق المحاسبي") الذي خلافاً لذلك سينجم من قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة، أو

(٢) يتم إدارة مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما وتقييم أدائهما على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية استثمار، ويتم تزويد المعلومات حول المجموعة داخلياً بناءً على هذا الأساس على موظفي إدارة المنشأة الرئيسيين (كما هم معروفون في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ /إفصاحات الأطراف ذات العلاقة) (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، على سبيل المثال مجلس إدارة المنشأة ومديرها التنفيذي الرئيسي.

في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تتطلب الفقرات ٩-١١، ب ٤ أن تقدم المنشأة إفصاحات عن الأصول المالية والإلتزامات المالية التي حددتها بالقيمة للعائلة من خلال الربح أو الخسارة، بما في ذلك كيفية تلبية لبيت هذه الشروط، وبالنسبة للأكوات التي تتأهل حسب البند (٢) أعلاه يشمل ذلك الإفصاح وصفاً وكيف أن التحديد بالقيمة للعائلة من خلال الربح أو الخسارة يتفق مع إدارة المخاطرة الموثقة للمنشأة أو إستراتيجية الإستثمار.

إن الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق مدرج في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به (انظر الفقرة ٤٦ ج والملحق أ الفقرتين تطبيقي ٨٠، تطبيقي ٨١) لا يتم تحديدها أنها بالقيمة للعائلة من خلال الربح أو الخسارة.

تجدر الإشارة إلى أن الفقرات ٤٨، ٤٨ أ و ٤٩ والملحق أ الفقرات تطبيقي ٦٩ - تطبيقي ٨٢ التي حددت متطلبات تحديد مقياس موثوق به للقيمة العادلة لأصل مالي أو لإلتزام مالي تنطبق بشكل مساوٍ على جميع البنود المقاسة بالقيمة للعائلة، سواء بالتحديد أو خلاف ذلك، أو التي يتم الإفصاح عن قيمتها العادلة.

الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق هي أصول مالية مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد أو استحقاق ثابت للمشروع نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق (انظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٦-٢٥)، عدا عن :

- (أ) التي تحددها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة للعائلة من خلال الربح أو الخسارة؛
- (ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة برسم البيع؛ و
- (ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.

لا تقوم المنشأة بتصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إذا قامت للمنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ الإستحقاق (مبلغ كبير فيما يتعلق بالمبلغ الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) باستثناء عمليات البيع أو إعادة التصنيف التي:

- (١) تكون قريبة جداً من تاريخ الإستحقاق أو تاريخ استدعاء الأصول المالية (مثلاً، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر الفائدة السوق أثر هام على القيمة للعائلة للأصل المالي؛

(٢) تحدث بعد أن تقوم المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال الدفعات أو الدفعات المسبقة المجدولة؛ أو

(٣) تُنسب إلى حدث مستقل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن أن تتوقعه المنشأة على نحو معقول.

للقروض والذمم المدينة التي أحتثها المشروع هي الأصول المالية غير المشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد التي لم تصنف في السوق النشط، عدا عن:

(أ) التي أوجدها المشروع بهدف بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحدد عند الإعراف المبني على القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الإعراف الأولي على أنها متوفرة برسم البيع؛ أو

(ج) تلك التي لا يمكن أن يستعيد المالك مقابلها بشكل جوهري جميع استثماراتها الأولية، غير تلك التي يكون سببها تدهور الوضع الائتماني، التي يتم تصنيفها على أنها متوفرة برسم البيع.

إن الحصة التي يتم شراؤها في مجموعة من الأصول التي ليست قروض أو ذمم مدينة (على سبيل المثال، حصة في صندوق استثمار مشترك أو صندوق ممتلئ) لا تعتبر قرضا أو ذمة مدينة.

الأصول المالية المتوفرة للبيع هي تلك للأصول المالية غير المشتقة التي تحدد بتصنيف مئحة للبيع أو أنها ليست مصنفة كـ: (أ) قروض وذمم مدينة، (ب) استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تعريف عقد الضمان المالي

عقد الضمان المالي هو عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتكبدها لأن مدينا محددًا لم يتم بإجراء الدفع عند استحقاقه حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لأداة مالية.

تعريفات خاصة بالإعتراف والقياس

التكلفة للمطافاة لأصول مالية أو لإلتزامات مالية هي المبلغ الذي قيس به الأصول أو الإلتزامات المالية بمقداره عند الإعتراف المبني ناقصا التسيديتات الرئيسية، مضافا الى ذلك أو مخصوما منه الإطفام التركمي لأي فرق بين ذلك المبلغ المبني ومبلغ الإستحقاق، ومخصوما منه كذلك أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استعصال حساب مخصص) خاص بـالتخفيض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.

أسلوب لفائدة الماريي للمفعول هو أسلوب لحساب الإطفاء يستخدم سعر لفائدة الماريي المفعول لأصول مالية أو إلتزامات مالية (أو مجموعة من الأصول للمالية أو الإلتزامات المالية) وتخصيص فائدة الدخل أو فائدة المصروف على الفترات المناسبة. وسعر لفائدة الماريي المفعول هو السعر الذي يخصم بالضبط تدفق الدفعات النقدية أو المبلغ المستلمة الممثلة خلال الفترة حتى الإستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي المبني على السوق الى صافي المبلغ المرحل الحالي للأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويجب أن يشمل ذلك الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة، أو المستلمة بين أطراف العقد للعقود ذات الأطراف الممثلة لسعر لفائدة المفعول (أنظر المعيار ١٨)، وتضمن

الحساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (نظر معيار المحاسبة الدولي ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العسلاوات أو الخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التكتفلات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المشابهة بموثوقية. غير أنه في تلك الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التكتفلات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، تستخدم المنشأة التكتفلات النقدية لتعاقبية خلال كامل المدة لتعاقبية للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الاعتراف يعني استبعاد أصول والتزامات مالية أو جزء منها من الميزانية العمومية للمشروع.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع عبارة عن شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموماً وفق نظام أو عرف في السوق المعني.

تكاليف المعاملة هي التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى شراء أصل مالي أو التزام مالي أو إصداره أو التصرف به (انظر الفقرة تطبيق ١٣ من الملحق (أ)). والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان من غير الممكن تكبدها في حال لم تَقم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

الالتزام الثابت اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

معاملة متوقعة هي معاملة مستقبلية غير ملتزمة لكن متوقعة.

تعريفات خاصة بمحاسبة للتحوط (Hedging)

الالتزام للثابت هو اتفاقية ملزمة لمبادلة كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

أداة التحوط هي مشتق معين أو (التحوط من أخطار التغير في سعر الصرف الأجنبي فقط) للأصول أو الالتزامات المالية غير المشتقة التي يتوقع أن تعادل (offset) قيمتها العادلة أو تكتفلاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التكتفلات النقدية لبند محوط معين (الفقرات ٢٢-٧٧ والملحق ١ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٤-٩٧ تتوسع في تعريف أداة التحوط).

البند المحوط هو إما أصل، التزام، أو التزام ثابت، أو عملية مستقبلية متوقعة أو عمليات متوقعة لصافي الاستثمار من العمليات الأجنبية: (أ) تعرض المشروع لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو لتغيرات في التكتفلات النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط محدد على أنها محوطة (الفقرات ٧٨-٨٤ والملحق ١ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٨-١٠١ تتوسع في تعريف البند المحوط).

لداعية التحوط هي درجة لتغيرات القيمة العادلة أو التكتفلات النقدية تعزى لمخاطرة تحوط التي تعادل بالقيمة العادلة أو التكتفلي النقدي للأدوات المالية (نظر الملحق ١ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٥-١١٣).

* تتضمن الفقرات ٤٨ و ٤٩ و تطبيق ٦٩- تطبيق ٨٢ من الملحق ٢ متطلبات لتحديد القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي.

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives

١٠ في بعض الأحيان قد يكون المشتق جزءاً من أداة مالية متنوعة (مجموعة) تشمل مشتقاً وعقداً أساسياً host contract وينجم عن ذلك أن بعض التكتفلات النقدية للأداة المجمعة تختلف بطريقة مماثلة للمشتق القائم لوحده. ينتج عن المشتقة الضمنية تعديل بعض أو جميع التكتفلات النقدية التي يقتضيها العقد خلافاً لذلك وفقاً لسعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر ملعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار أو المعدلات، أو ملاءة الإئتمان أو مؤشر الإئتمان، أو متغير آخر، بشرط أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير خاصاً بطرف ما في العقد. ولا تعتبر المشتقة المرفقة بالأداة المالية والتي يمكن نقلها تعاقدياً بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو يكون فيها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، مشتقة ضمنية بل هي أداة مالية منفصلة.

١١ يجب فصل المشتق المثبت عن العقد المضيف وإحتسابه على أنه مشتق بموجب هذا المعيار إذا توفرت كافة الشروط التالية:

- (أ) الخصائص والمخاطر الاقتصادية للمشتق المثبت لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الاقتصادية للعقد المضيف (انظر الملحق أ للفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠ و٣٢)؛
- (ب) تلبى أداة منفصلة بذات الشروط مثل المشتق المثبت تعريف المشتق؛ و
- (ج) الأداة الممنوعة (المجموعة) ليست مقاسه بمقدار القيمة العادلة مع تغيرات في القيمة للعادلة مبلغ عنها في صافي الربح أو الخسارة. (كمثال المشتقات التي ثبتت في الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة غير المنفصلة).

إذا تم فصل المشتق المثبت، فله يجب محاسبة العقد المضيف نفسه بموجب هذا المعيار إذا كان أداة مالية، وبما يتفق مع المعايير الأخرى المناسبة إذا لم يكن أداة مالية. لا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب عرض للمشتقة الضمنية بشكل منفصل في متن البيانات المالية.

١١ بالرغم من الفقرة ١١ إذا احتوى العقد على مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر فإنه يمكن للمنشأة تحديد العقد المختلط (المجمع) Hybrid (Combined) بكامله على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إلا إذا :

- (أ) كانت المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهري التكتفلات النقدية التي كانت خلافاً لذلك سيطلبها العقد، أو
- (ب) كان من الواضح مع تحليل بسيط أو بدون تحليل أنه عند اعتبار أداة مختلطة (مجموعة) لأول مرة أن هذا الفصل للمشتقة (المشتقات) الضمنية محظور، مثل خيار لفعة مقفلة موجودة ضمناً في قرض يسمح لصاحبه أن يدفع الدين مقدماً بمقدار تكلفته المغطاة تقريباً.

١٢ يحذف طلب المنشأة بفصل مشتقة ضمنية عن عقدها الأصلي بموجب هذا المعيار، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل إما عند الإمكان أو في تاريخ إعداد تقارير مالية لاحق فإن عليها تحديد العقد المختلط (المجمع) بكامله بقيمته العادلة.

١٣ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية بموثوقية على أساس بنودها وشروطها (على سبيل المثال، لأن المشتقة الضمنية تقوم على أساس أداة حق ملكية غير مسعرة)، تكون القيمة العادلة للمشتقة الضمنية (المركبة) هو الفرق بين القيمة العادلة للأداة المختلطة والقيمة العادلة للعقد الأساسي، إذا كان من الممكن تحديد تلك القيم بموجب هذا المعيار. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية باستخدام هذه الطريقة، يتم تطبيق الفقرة ١٢ ويتم تحديد الأداة (المركبة) بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

الإعتراف المبني

١٤ يجب على المشروع الإعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية في ميزانيته العمومية فقط عندما يصبح طرفاً في الأحكام المتعلقة للأداة (انظر الفقرة ٣٨ فيما يتعلق بمشتريات الأصول المالية بالطريقة المنتظمة).

إلغاء الإعتراف بأصل مالي

١٥ يتم في البيانات المالية الموحدة تطبيق الفقرات ١٦-٢٣ والفقرات ٣-٤ تطبيقاً ٥٢ من الملحق ١* على مستوى موحد. وبالتالي، تقوم المنشأة أولاً بتحديد جميع الشركات التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتفسير ١٢ "توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الفرض الخاص" من ثم تطبق الفقرات ١٦-٢٣ والفقرات ٣-٤ تطبيقاً ٥٢ من الملحق ١* على المجموعة الناتجة.

١٦ تقوم المنشأة، قبل تقييم إلغاء الإعتراف كان أو سيكون مناسباً بموجب الفقرات ١٧-٢٣، بتحديد ما إذا كان يجب تطبيق تلك الفقرات على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) أو على الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بجملة، على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق الفقرات ١٧-٢٣ على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) إذا، وفقط إذا، كان الجزء الذي يتم دراسة إلغاء الإعتراف به يحقق واحد من الشروط الثلاثة التالية:

(١) يشتمل الجزء فقط على تكلفات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام شريحة معدل فائدة يحصل بموجبها الطرف المقابل على الحق في التكاليف النقدية الخاصة بالفائدة، لكن ليس التكاليف النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي من أداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على التكاليف النقدية الخاصة بالفائدة.

(٢) يشتمل الجزء فقط على حصة تنسبية كاملة من التكاليف النقدية من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام اتفاقية يحصل بموجبها لطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من جميع التكاليف النقدية لأداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على ٩٠% من تلك التكاليف النقدية. وإذا كان هناك

أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التشفقات النقدية شريطة أن يكون المنشأة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(٣) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التشفقات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام اتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من التشفقات النقدية الخاصة بالفائدة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على ٩٠% من تلك التشفقات النقدية الخاصة بالفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التشفقات النقدية المحددة بشكل خاص شريطة أن يكون للمنشأة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(ب) في جميع الحالات الأخرى، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على الأصل المالي بمجمعه (أو على مجموعة من الأصول المالية المشابهة بمجموعها). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بنقل الحقوق في أول وآخر ٩٠% من التحصيلات النقدية من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة)، أو (٢) الحقوق في ٩٠% من التشفقات النقدية من مجموعة السهم المدينة، لكنها تقدم ضمانة بتعويض المشتري عن أي خسائر الثمان تصل نسبتها حتى ٨% من المبلغ الأصلي للسهم المدينة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجموعها.

ويشير مصطلح "الأصل المالي" في الفقرات ١٧ - ٢٦ إما إلى جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) كما هي محددة في البند (أ) أعلاه، أو خلافاً لذلك إلى الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بمجموعها.

١٧ تقوم المنشأة بإلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما، ولقط عندما:

- (أ) تنتهي مدة الحقوق التعاقدية في التشفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو
 - (ب) تقوم بنقل الأصل المالي كما هو مبين في الفقرتين ١٨ و ١٩ ويكون النقل مؤهلاً لإلغاء الاعتراف وفقاً للفقرة ٢٠.
- (نظر الفقرة ٣٨ فيما يخص الطريقة المعتادة في بيع الأصول المالية).

١٨ تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي إذا، ولقط إذا:

- (أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية باستلام التشفقات النقدية للأصل المالي؛ أو
- (ب) احتفظت بالحقوق التعاقدية باستلام التشفقات النقدية للأصل المالي، لكنها حصلت إلزاماً تعاقدياً بدفع التشفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستلمين في اتفاق معين يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩.

١٩ عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية باستلام التشفقات النقدية للأصل المالي ("الأصل الأصلي")، لكنها تتحمل إلزاماً تعاقدياً بدفع التشفقات النقدية لواحدة أو أكثر من المنشآت ("المستلمين النهائيين")، تعالج المنشأة المعاملة على أنها نقل للأصل المالي إذا، ولقط إذا، تحققت جميع الشروط الثلاث التالية:

- (أ) أن لا يكون لدى المنشأة أي إلزام بدفع مبالغ للمستلمين النهائيين ما لم تُحصل مبالغ مقابلة من

الأصل الأصلي. ولا تعتبر السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة التي يحق فيها استرداد كامل المبلغ الذي يتم إقرضه بالإضافة إلى الفقدان المستحقة حسب أسعار السوق لتسليمها لهذا الشرط.

(ب) أن تُمنع المنشأة بموجب عقد النقل من بيع أو رهن الأصل الأصلي إلا كورق مالية للمستثمرين النهائيين مقابل الإلتزام بدفع تكلفات نقدية لهم.

(ج) أن يكون لدى المنشأة التزام بتسديد أي تكلفات نقدية قامت بتحصيلها نيابة عن المستثمرين النهائيين بدون تأخير مادي. بالإضافة إلى ذلك، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة استثمار تلك التكاليف النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقد أو للنقد المعادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان لتدفق النقدي") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى التاريخ الذي يطلب فيه السداد إلى المستثمرين النهائيين، ويتم نقل الفقدان المكتسبة من مثل هذه الاستثمارات إلى المستثمرين النهائيين.

٢٠ عندما تنقل المنشأة الأصل المالي (انظر الفقرة ١٨)، ينبغي عليها تقييم الحد الذي تحتفظ فيه بمخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا قامت المنشأة بنقل جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يتعين عليها إلغاء الاعتراف بالأصل المالي والاعتراف بشكل منفصل بآلية حقوق والالتزامات يتم إنشائها أو الاحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو التزامات.

(ب) إذا قامت المنشأة بالاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، ينبغي عليها تحديد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(١) إذا لم تحتفظ بالمنشأة بالسيطرة، فإنها تلغي الاعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بآلية حقوق والالتزامات يتم إنشائها أو الاحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو التزامات.

(٢) إذا احتفظت المنشأة بالسيطرة، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المالي (انظر الفقرة ٣٠).

٢١ يتم تقييم نقل المخاطر والمكافآت (انظر الفقرة ٢٠) من خلال مقارنة تعرض المنشأة قبل وبعد النقل، مع التغير في مبالغ وتوقيت صافي التكاليف النقدية للأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا كانت تعرضها للتغير في القيمة الحالية لصافي التكاليف النقدية المستقبلية من الأصل المالي لا تتغير بشكل كبير نتيجة للنقل (مثلا لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا باتفاقية معينة لإعادة شرائه بسعر ثابت أو سعر البيع مضافا إليه عائد المقرض). وتنقل المنشأة بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التغير مهما فيما يتعلق بمجموع للتغيرات في القيمة الحالية لصافي التكاليف النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (مثلا لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا فقط بخيار معين لإعادة شرائه بقيمته للعائلة في وقت إعادة الشراء أو

لأنها قامت بنقل حصة تنسبية كاملة للتكفلات النقدية من أصل مالي أكبر في اتفاق معين، مثل المشاركة الجزئية في القرض، يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩).

٢٢ سيكون من الواضح عادة ما إذا قامت المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري وأن يكون هناك حاجة للقيام بأي صواب. وفي الحالات الأخرى، سيكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتغير في القيمة الحالية لصافي التكفلات النقدية المستقبلية قبل وبعد النقل. ويتم الحساب والمقارنة باستخدام سعر الفائدة الحالي الملائم في السوق على أنه معدل الخصم. ويتم دراسة جميع التغيرات المعقولة والمحتملة في صافي التكفلات النقدية، مع إيلاء أهمية أكبر لتلك المخرجات التي يكون حدوثها أكثر احتمالاً.

٢٣ يعتمد احتفاظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول (انظر الفقرة ٢٠ ج)) على قدرة المنقول له على بيع الأصل. وإذا كان لدى المنقول له قدرة عملية على بيع الأصل بمجمله إلى طرف ثالث ليس له علاقة وقدر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل، عندئذ لا تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة في جميع الحالات الأخرى.

النقل المؤهل لعكس الإعراف (انظر الفقرة ٢٠ أ) و (ج)، (ط))

٢٤ إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي في عملية نقل مؤهلة لإلغاء الإعراف بمجمله واحتفظت بحق خدمة الأصل المالي مقابل رسوم معينة، فبها تعترف إما بصلة خدمة أو إلتزام خدمة لعقد الخدمة ذلك. وإذا لم يكن من المتوقع أن تعوض الرسوم التي يجب استلامها المنشأة بشكل كافي عن أداء الخدمة، يتم الإعراف بالإلتزام بالخدمة الخاص بالإلتزام التعاقدي للخدمة بقيمته العادلة. وإذا كان من المتوقع أن تشكل الرسوم التي يجب استلامها أكثر مما هو تعويض كاف عن الخدمة، يتم الإعراف بأصل خدمة لحق الخدمة بمبلغ يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ المسجل للأصل المالي الكبير وفقاً للفقرة ٢٧.

٢٥ إذا تم إلغاء الإعراف بالأصل المالي بمجمله، نتيجة لعملية النقل، لكن نتج عن عملية النقل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحصلها الإلتزام مالي جديد أو إلتزام خدمة، تعترف المنشأة بالأصل المالي الجديد أو الإلتزام المالي الجديد أو إلتزام الخدمة بالقيمة العادلة.

٢٦ عند إلغاء الإعراف بالأصل المالي بمجمله، يتم الإعراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحاً منه أي إلتزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تركمية تم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥ ب)).

يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة

٢٧ إذا كان الأصل المنقول جزء من أصل مالي أكبر (مثلاً، عندما تقوم المنشأة بنقل التكفلات النقدية الخاصة بالقاتلة التي هي جزء من أداة الدين، انظر الفقرة ١٦ أ)) ويكون الجزء المنقول مؤهلاً لإلغاء الإعراف به بمجمله، يتم تخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي يستمر الإعراف به والجزء الذي تم إلغاء الإعراف به، على أساس القيم للعائلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل.

ولهذا الغرض، يتم معاملة أصل الخدمة المحتفظ به على أنه جزء مستمر الإعراف به. يتم الإعراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحا منه أي التزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥(ب)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية لتي تم الإعراف بها في حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر الإعراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة

٢٨ عندما تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الكبير بين الجزء الذي يستمر الإعراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به، فلا بد من تحديد القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعراف به. وعندما يكون للمنشأة تاريخ في بيع أجزاء مشابهة للجزء الذي يستمر الإعراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل هذه الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمتها العادلة. وعندما لا يكون هناك عروض أسعار أو معاملات سوق حديثة تدعم القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعراف به، فإن أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الكبير ككل والمقابل المستلم من المنقول له لقاء الجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به.

النقل غير المؤهل لعكس الإعراف (انظر الفقرة ٢٠(ب))

٢٩ إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء الإعراف لأن المنشأة قامت بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، فإنها تستمر بالإعراف بالأصل المنقول بمجمله وتتعرف بالالتزام المالي للمقابل المستلم. وفي الفترات اللاحقة، تعترف المنشأة بأي نقل على الأصل المنقول وأي مصروف يتم تكبده على الالتزام المالي.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة (انظر الفقرة ٢٠(ج)٢)

٣٠ إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري، لكنها تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، فإنها تستمر بالإعراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة. إن مدى المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل المنقول هو مدى تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:

(أ) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل ضمان للأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو (١) مبلغ الأصل، أو (٢) الحد الأعلى للمقابل للمستلم الذي قد يطلب من المنشأة تسديده ("مبلغ الضمان")، أيهما أقل.

(ب) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار مكتوب أو مشتري (أو كلاهما) على الأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو مبلغ الأصل المنقول الذي قد تقوم المنشأة بإعادة شرائه. غير أنه في حالة خيار البيع المكتوب على الأصل الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة مقتصرًا على القيمة العادلة للأصل المنقول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (انظر الفقرة تطبيق ٤٨).

(ج) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار التسوية بالنقد أو مخصص مماثل على الأصل المنقول، يتم قياس مدى المشاركة المستمرة للمنشأة بنفس الطريقة التي نتجت عن خيارات التسوية بغير النقد كما هو مبين في البند (ب) أعلاه.

٣١ عندما تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة، فإنها تعترف أيضا بالالتزام ذو العلاقة. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى في هذا المعيار، إلا أنه يتم قياس الأصل المنقول والالتزام ذو العلاقة على أساس يعكس الحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة. ويتم قياس الالتزام ذو العلاقة بحيث يكون صافي المبلغ المسجل للأصل المنقول والالتزام ذو العلاقة هو:

(أ) للتكلفة المضافة للحقوق والالتزامات التي تحتفظ بها المنشأة، إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المضافة؛ أو

(ب) مساو للقيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي تحتفظ بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل، إذا تم قياس الأصل المنقول بالقيمة العادلة.

٣٢ تستمر المنشأة بالإعتراف بأي دخل ناتج عن الأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة وتعترف بأي مصروف يتم تكبدته على الالتزام ذو العلاقة.

٣٣ ولغرض القياس اللاحق، تتم محاسبة التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للأصل المنقول والالتزام ذو العلاقة بالإسجام مع بعضها وفقًا للفقرة ٥٥، ولا تتم معالمتها.

٣٤ إذا كانت المشاركة المستمرة للمنشأة هي فقط جزء من الأصل المالي (مثلاً، عندما تحتفظ المنشأة بخيار معين لإعادة شراء جزء من الأصل المنقول، أو تحتفظ بحصة متبقية لا ينتج عنها الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري في حين تحتفظ المنشأة بالسيطرة)، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالإعتراف به بموجب المشاركة المستمرة، والجزء الذي لم تعد تعترف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. لهذا الغرض، يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٢٨. ويتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) للمبلغ المسجل المخصص للجزء الذي لم يعد يُعترف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي لم يعد يُعترف به و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الاعتراف بها في حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر الاعتراف به والجزء الذي لم يعد يُعترف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء.

٣٥ إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، فإن الخيار الوارد في هذا المعيار لتحديد الالتزام المالي بالقيمة المعلنة من خلال الربح أو الخسارة لا يطبق على الالتزام ذو العلاقة.

جميع النقابات

٣٦ إذا استمر الاعتراف بالأصل المنقول، لا يتم معاملة الأصل والالتزام ذو العلاقة. وعلى نحو مماثل، لا تقوم المنشأة بمعاملة أي دخل ينشأ من الأصل المنقول مع أي مصروف يتم تكبده على الالتزام ذو العلاقة (انظر معيار المحاسبة لدولي ٣٢، الفقرة ٤٢).

٣٧ إذا قدم الناقل ضمان إضافي غير نقدي (مثل أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية) للمنقول إليه، فإن محاسبة الضمان الإضافي من قبل الناقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان يحق للمنقول إليه بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي وما إذا كان الناقل قد تضرر في السداد. وينبغي على كل من الناقل والمنقول إليه محاسبة الضمان الإضافي كما يلي:

(أ) إذا كان يحق للمنقول إليه بموجب عقد أو وفق الأعراف بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي، عندئذ يقوم الناقل بإعادة تصنيف ذلك الأصل في ميزانيته العمومية بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (مثلاً، كإصل مقدم كقرض، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة، أو ذمم مبنية لإعادة الشراء).

(ب) إذا قام المنقول إليه ببيع الضمان الإضافي المرهون له، فإنه يعترف بالعائدات من عملية البيع والالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مقابل إلتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(ج) إذا تضرر الناقل في السداد بموجب بنود العقد ولم يعد مخولاً باسترداد الضمان الإضافي، فإنه يلغى الاعتراف بالضمان الإضافي، ويعترف بالمنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل خاص به يتم قياسه مبدئياً بالقيمة العادلة، أو إذا قام مسبقاً ببيع الضمان الإضافي، فإنه يلغى الاعتراف بإلتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(د) باستثناء ما ورد في البند (ج)، يستمر الناقل في تسجيل الضمان الإضافي على أنه أصل خاص به، ولا يعترف بالمنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل.

طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية

٣٨ يجب الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالطريقة المعتادة في بيع أو شراء الأصول المالية، حيثما كان قابلاً للتطبيق، باستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية (انظر الفقرات ٥٣ - تطبيق ٥٦ من الملحق أ).

إلغاء الاعتراف بالإلتزامات المالية

٣٩ ينبغي على المنشأة استبعاد الإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي) من ميزانيتها العمومية عندما، ولفظ عندما، يتم إقصائه - أي عندما يتم إستيفاء الإلتزام التعاقدى المحدد في العقد أو إلقائه أو إنتهائه منته.

- ٤٠ يتم محاسبة تباين أدوات الدين التي يكون لها شروط مختلفة بشكل كبير بين مقرض ومقرض موجودين على أنه تقضاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد. وعلى نحو مماثل، يتم محاسبة للتعديل الجوهرى على بنود الإلتزام المالي قائم أو جزء منه (سواء كان منسوباً إلى الصعوبات المالية للمدين أم لا) على أنه تقضاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد.
- ٤١ يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفارق بين المبلغ المسجل للأصل المالي (أو جزء من الأصل المالي) المنقضى أو المنقول إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة.
- ٤٢ إذا قامت المنشأة بإعادة شراء جزء من الإلتزام المالي، يتعين عليها تخصيص المبلغ المسجل السابق للإلتزام المالي بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به على أساس القيم المعادلة للمختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ إعادة الشراء. يتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفارق بين (١) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به و(٢) المقابل المدفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة، للجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به.

القياس

القياس المبني للأصول والإلتزامات المالية

- ٤٣ عندما يتم الإعتراف بأحد بنود الأصول أو بأحد بنود الأصول المالية بشكل مبني فانه يجب على المشروع قياسه القيمة العادلة المضافة، في حالة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، عمليات التكلفة التي توزع مباشرة على اكتساب أصل مالي أو إلتزام مالي.
- ٤٤ عندما تستخدم المنشأة تاريخ التأكيد المحاسبي للأصول المقاسة لاحقاً بالتكلفة أو تكلفة الإستهلاك، يتم الإعتراف بالأصل مبدياً عند قيمته العادلة بتاريخ المتاجرة (انظر الملحق أ الفقرات من ٥٣-٥٦).

القياس اللاحق للأصول المالية

- ٤٥ لغرض قياس الأصل المالي بعد الإعتراف المبني يصف هذا المعيار الأصول المالية إلى أربعة فئات:
- (أ) القروض والذمم التي أوجدها المشروع، والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة؛
- (ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛
- (ج) الأصول المالية المتوفرة للبيع؛ و
- (د) الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة.

تطبق هذه الفئات على القياس والإعتراف بالأرباح أو الخسائر بموجب هذا المعيار. وقد تستخدم المنشأة لوصف أخرى لهذه الفئات أو تصنيفات أخرى عند عرض المعلومات في متن البيانات المالية. وتقتصر المنشأة في الملاحظات عن المعلومات التي يقتضيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

٤٦ بعد الإعتراف المبني يجب على المشروع قياس الأصول المالية، بما في ذلك المشتقات التي هي أصول، بمقدار قيمها العادلة بدون أي خصم لتكاليف الصلية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر، فيما عدا الفئات التالية من الأصول المالية التي يجب قياسها بموجب الفقرة ٧٣:

- (أ) القروض والأهم المدينة المعرفة في الفقرة ٩ التي أوجدها المشروع والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة؛
- (ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛ التي يجب قياسها بقيمتها المطفأة باستخدام نظرية الفائدة الفعالة؛ و
- (ج) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معن في السوق النشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية والمشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة تلك والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأدوات، والتي يتم قياسها بسعر التكلفة (انظر الفقرتان ٨٠ و ٨١ من الملحق أ).

الأصول المالية المسماة على أنها بنود محوطة (hedged items) تكون خاضعة للقياس بموجب أحكام محاسبة التحوط في الفقرات ٨٩-١٠٢ من هذا المعيار. جميع الأصول المالية ما عدا تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة هي موضوع مراجعة الإنخفاض بما يتفق مع الفقرات ٥٨-٧٠ والملحق أ الفقرات تطبيقات ٨-٩٣.

القياس اللاحق للإلتزامات المالية

٤٧ بعد الإعتراف المبني يجب أن يقوم للمشروع بقياس كافة الإلتزامات المالية بمقدار قيمتها المطفأة، باستخدام أسلوب الفائدة الفعالة؛ ما عدا:

- (أ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويتم قياس هذه الإلتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تكون عبارة عن إلتزامات، بالقيمة العادلة باستثناء الإلتزام المشتقة المرتبط بإداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإنه ينبغي قياسه بسعر التكلفة.
- (ب) الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية نقل الأصل المالي غير مؤهلة لإلغاء الإعتراف أو عندما يتم تطبيق منهج المشاركة المستمرة. وتطبق الفقرتان ٢٩ و ٣١ على قياس مثل هذه الإلتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي كما هي معرفة في الفقرة ٩، وبعد الإعتراف المبني تقوم الجهة المصدرة لهذا العقد (ما لم تطبق الفقرة ٤٧ (أ) أو (ب)) بقياسه بمقدار ما يلي، أيهما أعلى:

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للمخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة؛ و

(٢) المبلغ المعترف به مبدئياً (انظر الفقرة ٤٣) مخصصاً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ للإيراد.

(أ) الالتزامات بتقديم فرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق، وبعد الاعتراف المبذولي تقوم الجهة المصدرة لهذا الالتزام (ما لم تنطبق الفقرة ٤٧ (أ)) بقياسه بمقدار ما يلي، أيهما أعلى:

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(٢) المبلغ المعترف به مبدئياً (انظر الفقرة ٤٣) مخصوماً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتركم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

الالتزامات المالية التي يتم تحديدها كبنود تحوط متخضع للقياس بموجب متطلبات التحوط المحاسبي في الفقرة ٨٩ من الملحق (أ).

إعبارات قياس القيمة العادلة

٤٨ عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي لأهداف تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٦٩-٨٢.

٤٨ إن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط وإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم، وهدف استخدام أسلوب تقييم هو تحديد سعر للمعاملة الذي من الممكن أن يكون في تاريخ القياس في تبادل تجاري دوافعه اعتبارات العمل العادية. تشمل أساليب التقييم استخدام معاملات السوق على أسس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، وإذا كان ذلك متوفراً الرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأداة أخرى مشابهة إلى حد كبير وتحليل التدفق النقدي المخصوم ونماذج تسعير الخيار، وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل مشترك من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأداة، وتبين أن هذا الأسلوب يوفر تقديرات متوقعة للأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات فعلية في السوق فإن على المنشأة استخدام هذا الأسلوب. إن أسلوب التقييم الذي يتم اختياره يجب أن يحقق أقصى استخدام لمدخلات السوق، وأن يعتمد إلى أقل حد ممكن على المدخلات الخاصة بالمنشأة، ويجب أن يشمل جميع العوامل التي سيقوم المشاركون في السوق بأخذها في الاعتبار عند تحديد سعر، ويجب أن تكون متسقة مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية، وعلى المنشأة أن تقوم بشكل دوري بمعايرة أساليب التقييم واختبار صحتها باستخدام أسعار من أية معاملات حالية في السوق يمكن ملاحظتها لنفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة جمعها) أو بناء على أية بيانات سوق متوفرة يمكن ملاحظتها.

٤٩ لا تكون القيمة العادلة للالتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلاً، الوديعة تحت طلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوماً من أول تاريخ كان يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ.

إعادة التصنيف

٥٠ لا تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أداة مالية ضمن أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة طالما أنه يحتفظ بها أو يتم إصدارها.

٥١ إذا لم يعد من المناسب، نتيجة للتغير في النية أو القدرة، تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق، يتم إعادة تصنيفه على أنها متوفر برسم البيع ويتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمه العادلة وفقاً للفقرة ٥٥ (ب).

٥٢ عندما لا تتوفر معلومات بيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أي من الشروط الواردة في الفقرة ٩، يجب إعادة تصنيف أي إستثمارات متبقية محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق على أنها متوفرة برسم البيع. وفي إعادة التصنيف هذا، يتم محاسبة الفرق بين مبالغها المسجلة وقيمتها العادلة وفقاً للفقرة ٥٥ (ب).

٥٣ إذا توفر قياس موثوق للأصل المالي أو الإلتزام المالي لم يكن متوفر في السابق، وكان يجب قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة إذا توافر قياس موثوق (أنظر الفقرتان ٤٦ (ج) و ٤٧)، يتم إعادة قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمتها العادلة وفقاً للفقرة ٥٥ (ب).

٥٤ إذا أصبح من المناسب تسجيل الأصل المالي أو الإلتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة بدلا من القيمة العادلة، نتيجة للتغير في تلبية أو القدرة أو في الظروف النادرة التي لا توافر فيها قياس موثوق للقيمة العادلة (أنظر الفقرتان ٤٦ (ج) و ٤٧) أو بسبب إقضاء "الستينين الماليين السابقين" المشار إليهما في الفقرة ٩، فإن القيمة العادلة للمبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي في ذلك التاريخ تصبح هي تكلفته أو تكلفته المطفأة الجديدة، حيثما كان قابلاً للتطبيق. ويتم محاسبة أي ربح أو خسارة سابقة على ذلك الأصل تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٥٥ (ب) كما يلي:

(أ) في حالة الأصل المالي ذو تاريخ الإستحقاق الثابت، يتم إطفاء الربح أو الخسارة في الأرباح أو الخسائر خلال العمر المتبقي للإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق باستخدام طريقة لفائدة الفعالة. ويتم أيضا إطفاء أي فرق بين التكلفة المطفأة الجديدة ومبلغ الإستحقاق خلال العمر المتبقي للأصل المالي باستخدام طريقة لفائدة الفعالة. وإذا انخفضت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الاعتراف في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦٧ بأي خسائر أو أرباح تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ إستحقاق ثابت، تبقى الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية حتى يتم بيع الأصل المالي أو للتصرف به خلافاً لذلك، عندما يتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة. وإذا انخفضت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الاعتراف في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦٧ بأي خسائر أو أرباح سابقة تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

الأرباح والخسائر

٥٥ يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناشئة من التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي لا يكون جزء من علاقة للتحوط (أنظر الفقرات ٨٩ - ١٠٢) كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من الأصل المالي أو الإلتزام المالي المصنف بالقيمة لإعادة من خلال الربح أو الخسارة.

(ب) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من الأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "معرض البيانات المالية")، باستثناء خسران انخفاض القيمة (أنظر الفقرات ٦٧ - ٧٠) وأرباح وخسائر

الصرف الأجنبي (انظر الفقرة تطبيق ٨٣ من الملحق أ)، حتى يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي، وحينها يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة التراكمية المعترف بها مسبقاً في حقوق الملكية في الأرباح أو الخسائر. غير أن الفقد المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة (انظر الفقرة ٩) في الأرباح أو الخسائر (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "إيرس")، ويتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع في الأرباح أو الخسائر عندما ينشأ حق المنشأة باستلام الصفقات (راجع معيار المحاسبة الدولي ١٨).

٥٦ بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة (انظر الفقرتان ٤٦ و ٤٧)، يتم الاعتراف بالربح والخسارة في الأرباح أو الخسائر عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو الإنزلم المالي أو تخفيض قيمته، ومن خلال عملية الإطفاء. أما بالنسبة للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تعتبر بنوداً محوطة (انظر الفقرات ٧٨ - ٨٤ والفقرات تطبيق ٩٨ - تطبيق ١٠١ من الملحق أ) تجري محاسبة الخسارة أو الربح بموجب الفقرات ٨٩ - ١٠٢.

٥٧ إذا اعترفت المنشأة بالأصول المالية باستخدام محاسبة تاريخ التسوية (راجع الفقرة ٣٨ والفقرتان تطبيق ٥٣ وتطبيق ٥٦ من الملحق أ)، لا يتم الاعتراف بأي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يجب استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بالنسبة للأصول المسجلة بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة (باستثناء خسائر انخفاض القيمة). وبالنسبة للأصول المسجلة بالقيمة العادلة، يتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، حسبما هو مناسب بموجب الفقرة ٥٥.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

٥٨ تقوم المنشأة في تاريخ كل ميزانية عومية بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على انخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية. وإذا وجد مثل هذا الدليل، تطبق المنشأة الفقرة ٦٣ (لأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة)، أو الفقرة ٦٦ (لأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة)، أو الفقرة ٦٧ (لأصول المالية المتوفرة برسم البيع) لتحديد مبلغ أي خسارة انخفاض قيمة.

٥٩ تنخفض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية ويتم تكبد خسائر انخفاض القيمة إذا، كان هناك دليل موضوعي على انخفاض القيمة نتيجة لولحد أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الاعتراف الأولي بالأصل (حدث خسارة) ويكون لحدث (أو أحداث) الخسارة تلك أثر على التكاليف النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية التي يمكن تقديرها بموثوقية. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث مفرد مميز أدى إلى انخفاض للقيمة. ومن الأرجح أن يكون الأثر المشترك لعدة أحداث قد أدى إلى انخفاض للقيمة. ولا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية، مهما كانت محتملة. تشمل الأدلة الموضوعية على أن أصلاً مالياً أو مجموعة أصول انخفضت قيمتها أو من غير الممكن تحصيلها للمعلومات التي تصل إلى حامل الأصل بشأن:

(أ) صعوبة مالية كبيرة أمام الجهة المصدرة أو المتعده؛

(ب) إخلال فعلي بالعقد مثل تقصير أو إهمال في دفعات الفائدة أو المبلغ الأصلي؛

(ج) منح المقرض المقرض لأغراض اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبة المالية المقرض امتيازاً لا يأخذه المقرض خلافاً لذلك في الاعتبار؛

- (د) احتمال كبير للإفلاس أو إعادة تنظيم مالي آخر للجهة المصدرة؛
- (هـ) إقرار بخرارة انخفاض في قيمة ذلك الأصل في فترة تقديم تقارير مالية سابقة؛ أو
- (و) تشير البيانات الملحوظة إلى أن هناك انخفاض قابل للقياس في التشفقات النقدية المستقبلية المقررة من مجموعة من الأصول المالية منذ الإقرار الأولي بتلك الأصول، رغم أنه لا يمكن بعد تحديد الانخفاض للأصول المالية المختلفة في المجموعة، بما في ذلك:
- (١) التغيرات السلبية في وضع الدفع الخاص بالمقرضين في المجموعة (مثلا عدد متزايد من الدفعات المؤجلة أو عدد متزايد من المقرضين بواسطة بطاقة الإئتمان الذين وصلوا إلى حدهم الائتماني ويدفعون الحد الأدنى من المبلغ شهرياً)؛ أو
- (٢) الظروف الاقتصادية الوطنية أو المحلية التي ترتبط بتعثرات المداد على الأصول في المجموعة (مثلا، الزيادة في معدل البطالة في المنطقة الجغرافية للمقرضين، أو الانخفاض في أسعار الممتلكات المخصصة للرهن في المنطقة ذات العلاقة، أو الانخفاض في أسعار النفط لأصول القرض بالنسبة لمنتجي النفط، أو التغيرات السلبية في الظروف الصناعية التي تؤثر على المقرضين في المجموعة).

٦٠ لا يعتبر اختفاء السوق النشط بسبب عدم التداول العلني بالأدوات المالية للمنشأة دليلاً على انخفاض القيمة. ولا يعتبر انخفاض الملاءة الائتمانية للمنشأة، بحد ذاته، دليلاً على انخفاض القيمة، بالرغم من أنه قد يكون دليلاً على انخفاض القيمة عندما يؤخذ بعين الاعتبار مع معلومات أخرى متوفرة. ولا يعتبر بالضرورة انخفاض القيمة العادلة للأصل المالي إلى ما دون تكلفته أو تكلفته المطفأة دليلاً على انخفاض القيمة (مثلاً، انخفاض القيمة العادلة للإستثمار في أداة الدين الناتج عن الزيادة في سعر الفائدة الخالي من المخاطر).

٦١ بالإضافة إلى أنواع الأحداث المذكورة في الفقرة ٥٩، تتضمن الأدلة الموضوعية على انخفاض قيمة الإستثمار في أداة حقوق الملكية معلومات حول التغيرات المهمة التي يكون لها أثر سلبي والتي حصلت في البيئة التكتنية، أو الاقتصادية، أو القانونية، أو في السوق التي تعمل فيه المنشأة المصدرة، وتشير إلى أنه من غير الممكن استرداد تكلفة الإستثمار في أداة حقوق الملكية. ويعتبر الانخفاض الكبير أو الذي يستغرق وقتاً طويلاً في القيمة العادلة للإستثمار في أداة حقوق الملكية إلى ما دون تكلفتها دليلاً موضوعياً على انخفاض القيمة.

٦٢ تكون البيانات الملحوظة المطلوبة لتقدير مبلغ خسارة انخفاض القيمة للأصل المالي في بعض الحالات مقتصرة على الظروف الحالية أو أنها لم تعد لها علاقة بها تماماً. على سبيل المثال، يمكن أن يكون هذا هو الحال عندما يواجه المقرض صعوبات مالية ويكون هناك القليل من البيانات التاريخية المتوفرة المتصلة بمقرضين مماثلين. وفي مثل هذه الحالات، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتقدير مبلغ أي خسارة انخفاض قيمة. وعلى نحو مماثل، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتعديل البيانات الملحوظة لمجموعة من الأصول المالية لتعكس الظروف الحالية (انظر الفقرة ٨٩). إن استخدام التقديرات المعقولة هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية ولا تقوض من موثوقيتها.

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة للمطفاة

٦٣ إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على القروض والذمم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق المسجلة بالتكلفة المطفاة، يتم قياس مبلغ الخسارة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (باستثناء خسائر الإئتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها) مخصوما بسعر الفقد الفعلي الأصلي للأصل المالي (أي سعر الفقد الفعلي الذي يتم حسابه عند الإعراف الأولي). ويتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إما مباشرة أو من خلال إستخدام حساب علاوة معين. ويتم الإعراف بمبلغ الخسارة في الأرباح أو الخسائر.

٦٤ تقوم المنشأة أولاً بتقييم ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة بشكل منفرد للأصول المالية التي تعتبر هامة بشكل منفرد، وبشكل منفرد أو جماعي للأصول المالية التي لا تعتبر هامة بشكل منفرد (أنظر الفقرة ٥٩). وإذا حددت المنشأة عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لأصل مالي يتم تقييمه بشكل منفرد، سواء كان كبيراً أم لا، تقوم بتضمين الأصل في مجموعة من الأصول المالية ذات سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان وتقيمهم بشكل جماعي لإنخفاض القيمة. لا تشمل الأصول التي يتم تقييمها بشكل منفرد لإنخفاض القيمة والتي يتم أو يستمر الإعراف بخسائر الإنخفاض القيمة الخاصة بها في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

٦٥ إذا انخفض مبلغ خسارة إنخفاض القيمة، في فترة لاحقة، وكان يمكن ربط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الإعراف بإنخفاض القيمة (مثل التحسن في الملاءة الإئتمانية للمدين)، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها مالياً إما مباشرة أو من خلال تعديل حساب علاوة معين. ولا ينتج عن عملية العكس تجاوز المبلغ المسجل للأصل المالي لما كانت ستكون عليه التكلفة للمطفاة لو لم يتم الإعراف بإنخفاض القيمة في التاريخ الذي يتم فيه عكس إنخفاض القيمة. ويتم الإعراف بالقيد للعكس في الأرباح أو الخسائر.

الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

٦٦ إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على أداة حقوق ملكية غير مسعرة وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، أو على أصل مشتق مرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة، يتم قياس مبلغ خسارة إنخفاض القيمة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مخصوما بمعدل العائد الحالي في السوق لأصل مالي مشابه (أنظر الفقرة ٤٦ ج) والفقرتان ٨٠ وتطبيق ٨١ من الملحق أ). ولا يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة هذه.

الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

٦٧ عندما يتم الإعراف بإنخفاض القيمة العادلة لأصل مالي متوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية ويكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل (أنظر الفقرة ٥٩)، يتم إلغاء الخسارة التراكمية التي تم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية من حقوق الملكية ويتم الإعراف بها في الأرباح أو الخسائر بالرغم من أنه لم يتم إلغاء الإعراف بالأصل المالي.

- ٦٨ يكون مبلغ الخسارة التراكمية التي يتم إلغاؤها من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر بموجب الفقرة ٦٧ هو الفرق بين تكلفة الانسحاب بالشراء (صافي تسديد وإطفاء المبلغ الأصلي) والقيمة العادلة الحالية، مطروحا منه خسارة انخفاض القيمة على ذلك الأصل المالي المعترف به سابقا في الأرباح أو الخسائر.
- ٦٩ لا يتم عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر لإستثمار معين في أداة حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة.
- ٧٠ إذا ازدادت القيمة العادلة لأداة دين مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، في أي فترة لاحقة، وكان من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة في الأرباح أو الخسائر، يتم عكس خسارة انخفاض القيمة، مع الإعتراف بمبلغ الفقد العكس في الأرباح أو الخسائر.

التحوط

- ٧١ إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أداة تحوط ويند متطابق بها محوط كما هو مبين في الفقرات ٨٥-٨٨ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٢-١٠٤، فإن محاسبة المكسب أو الخسارة في أدوات التحوط وينود التحوط يجب أن تتبع الفقرات ٨٩-١٠٢.

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

- ٧٢ لا يحدد هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحديد المشتقة على أنها أداة تحوط شريطة تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (انظر الفقرة "تطبيق ٩٤" من الملحق أ). إلا أنه يمكن تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط فقط للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية.
- ٧٣ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن تحديد الأدوات التي تنطوي على طرف خارج المنشأة معدة التقارير للمالية فقط (أي خارج المجموعة أو القطاع أو المنشأة المنفردة التي يتم إعداد التقارير عنها) على أنها أدوات تحوط. بالرغم من أن المشتقات المختلفة ضمن المجموعة الموحدة أو الأقسام ضمن المنشأة يمكن أن تبرم معاملات تحوط مع مشتقات أخرى ضمن المجموعة أو الأقسام ضمن المنشأة، فإنه يتم إلغاء أي من هذه المعاملات بين المجموعات عند التوحيد. لذلك، لا تكون معاملات التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. غير أنها يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية المنفردة أو المنفصلة للمنشآت الفردية ضمن المجموعة أو في إعداد التقارير حول القطاع شريطة أن تكون خارجية عن المنشأة أو القطاع الذي يتم إعداد التقارير عنه.
- تحديد أدوات التحوط
- ٧٤ يكون هناك عادة قياس مفرد للقيمة العادلة لأداة التحوط في مجملها، وتكون العوامل التي تؤدي إلى التغيرات في القيمة العادلة معتمدة على بعضها البعض. وبالتالي، يتم تحديد علاقة التحوط من قبل المنشأة لأداة التحوط في مجملها. وفيما يلي الإستثناءات للوحيدة المسموح بها:

- (أ) فصل للقيمة الجوهرية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار وتحديد التغير في القيمة الجوهرية للخيار على أنه أداة تحوط فقط واستثناء التغير في قيمته الزمنية؛ و
- (ب) فصل عنصر الفقدان عن السعر الفوري لعقد أجل.

ويتم السماح بهذه الاستثناءات لأنه يمكن بشكل عام قياس القيمة الجوهرية للخيار والعلو على العقد الأجل بشكل منفصل. ويمكن أن تكون إستراتيجية تحوط فعالة تُقيم كلا من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد الخيار مؤهلة لمحاسبة للتحوط.

٧٥ يمكن تحديد نسبة من كامل أداة التحوط، مثل ٥٠% من المبلغ الإسمي، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معينة. إلا أنه من غير الممكن تحديد علاقة للتحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط متداولة.

٧٦ يمكن تحديد أداة تحوط مفردة على أنها تحوط لأكثر من نوع من المخاطر شريطة أن (أ) يكون من الممكن تحديد المخاطر المحوط لها بوضوح، و (ب) يكون من الممكن إثبات فاعلية التحوط، و (ج) يكون من الممكن ضمان أن يكون هناك تحديد معين لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة.

٧٧ يمكن النظر إلى إثنيين أو أكثر من المشتقات، أو نسب منها (أو في حالة التحوط من مخاطر العملة، إثنيين أو أكثر من غير المشتقات أو نسب منها، أو مجموعة من المشتقات وغير المشتقات أو نسب منها)، كمجموعة واحدة وتحديدها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط بما في ذلك عندما تعادل المخاطرة (المخاطر) الناشئة عن بعض المشتقات تلك الناشئة من أخرى. وعلى كل حال، لا يكون خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع ما بين الخيار المكتوب والخيار المشتري مؤهلة كأداة تحوط إذا كانت، فطياً، خياراً مكتوباً صافياً (تم مقابله استلام علاوة صافية). وعلى نحو مماثل، فإنه يمكن تحديد إثنيين أو أكثر من الأدوات (أو نسب منها) كأداة تحوط فقط إذا لم يكن أي منها خيار مكتوب أو خيار مكتوب صافياً.

بنود التحوط

البنود المؤهلة

٧٨ يمكن أن يكون البند المحوط أصلاً أو إلزاماً معترفاً به، أو إلزاماً ثابتاً غير معترف به، أو معاملة متنبأ بها محتملة جداً، أو صافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المحوط (أ) أصلاً، أو إلزاماً، أو إلزاماً ثابتاً، أو معاملة متنبأ بها محتملة جداً، أو صافي استثمار في عملية أجنبية، (ب) مجموعة من الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جداً، أو صافي استثمار في عملية أجنبية ذات سمات مخاطر مماثلة، أو (ج) في تحوط محفظي لمخاطر سعر الفائدة فقط، جزء من محفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تشترك في المخاطر التي يتم للتحوط لها.

٧٩ بعكس القروض والذمم المدينة، فإن الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند محوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر للتسديد لأن تحديد الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق يقتضي نية الإحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق بدون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو للتكتفقات النقدية لهذا الإستثمار المنسوبة إلى لتغيرات في أسعار الفائدة. إلا أنه يمكن أن يكون الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق بندا محوطا فيما يتعلق بالمخاطر من التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ومخاطر الإلتصان.

٨٠ لأغراض محاسبة للتحوط، يمكن فقط تحديد الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جدا التي تتطوي على طرف خارج عن المنشأة على أنها بنود محوطة. ويتبع ذلك إمكانية تطبيق محاسبة للتحوط على المعاملات بين المنشآت أو القطاعات في نص المجموعة فقط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات وليس في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. وكاستثناء، يمكن أن تكون مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن المجموعة (مثلا الذمم الدائنة / الذمم المدينة بين شركتين تابعيتين) مؤهلة كبند محوط في للبيانات المالية الموحدة إذا نتج عنها تعرض لأرباح أو خسائر سعر للصرف الأجنبي التي لم يتم إلغاؤها تماما عند التوحيد بما يتفق معيار المحاسبة الدولي ٢١ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*. ولا يتم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إلغاء أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي من البنود للنقدية ضمن المجموعة تماما عند التوحيد عندما يتم التعامل بالبنود النقدي ضمن المجموعة بين منشآت مجموعتين لهما عملات وظيفية مختلفة. إلى جانب ذلك من الممكن أن تتأهل مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة محتملة جدا ضمن المجموعة كبند محوط في للبيانات المالية المجمع، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة غير عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة، وستؤثر مخاطرة العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة المجمع.

تحديد البنود المالية كبنود محوطة

٨١ إذا كان البند المحوط أصلا ماليا أو إلتزاما ماليا، فانه يمكن أن يكون بندا محوطا فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة فقط بحصة من لتكتفقات النقدية أو قيمته العادلة (مثل واحد أو أكثر من التكتفقات النقدية للتعاقدية المختارة أو حصص منها أو نسبة مئوية من القيمة العادلة) شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. على سبيل المثال، يمكن تحديد حصة قابلة للتحديد والقياس بشكل منفصل من مخاطر سعر الفائدة لأصل بفائدة أو إلتزام بفائدة على أنها مخاطر محوطة (مثل سعر لفائدة للخالي من المخاطر أو عنصر سعر الفائدة الأساسي في مجموع مخاطر سعر الفائدة للأداة المالية المحوطة).

٨١ أ في عملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر لفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (و فقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تحديد الحصة المحوطة على أساس مبلغ من العملة (مثلا مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة. وبالرغم أن المحفظة يمكن أن تشمل، لأغراض إدارة المخاطر، أصولا وإلتزامات، إلا أن المبلغ المحدد يكون مبلغا من الأصول أو مبلغا من الإلتزامات. ولا يسمح بتحديد صافي المبلغ الذي يشتمل على الأصول أو الإلتزامات. ويمكن للمنشأة أن تحوط لحصة من مخاطر سعر الفائدة المرتبطة بهذا المبلغ المحدد. على سبيل المثال، في حالة التحوط لمحفظة تحتوي أصولا يستحق دفعها مسبقا، يمكن للمنشأة أن تحوط للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغير في سعر الفائدة المحوط على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس للتعاقدية. وعندما تعتمد الحصة للمحوطة على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة،

فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وبما لذلك، فإذا تم التحوط للمحفظة التي تحتوي بنودا يستحق دفعها مسبقا بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقا، تنشأ عدم الفاعلية إذا تتم مراجعة التواريخ التي يتوقع فيها أن يتم مسبقا تسديد البنود في المحفظة المحوطة، أو إذا كانت التواريخ الفعلية للتسديد المسبق تختلف عن تلك المتوقعة.

تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة

٨٢ إذا كان البند المحوط أصلا غير مالي أو إلزاميا غير مالي، يتم تحديده على أنه بند محوط (أ) لمخاطر العلة الأجنبية، أو (ب) في مجمله لجميع المخاطر، بسبب صعوبة عزل وقياس الحصة الملامنة من التقلبات النقدية أو تغيرات القيمة العادلة التي تُنسب إلى مخاطر محددة بدلا من مخاطر العلة الأجنبية.

تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

٨٣ يتم تجميع الأصول المتشابهة أو الإلزامات المتشابهة ويتم تحوطها كمجموعة فقط إذا اشتركت الأصول المختلفة أو الإلزامات المختلفة في المجموعة في التعرض للمخاطر التي تم تحديدها على أنها محوطة. وعلاوة على ذلك، يتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريبا مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة الخاصة بمجموعة البنود.

٨٤ ولأن المنشأة تقيم فاعلية التحوط من خلال مقارنة التغير في القيمة العادلة أو التلطف النقدي لأداة التحوط (أو مجموعة من أدوات التحوط المتشابهة) مع البند المحوط (أو مجموعة من البنود المحوطة المتشابهة)، فإن مقارنة أداة التحوط مع المركز المالي الصافي الكلي (مثلا صافي جميع الأصول ثابتة السعر أو الإلزامات ثابتة السعر التي يكون لها تواريخ إستحقاق مماثلة)، بدلا من بند محوط محدد، لا يكون مؤهلا لمحاسبة التحوط.

محاسبة التحوط

٨٥ تعترف محاسبة التحوط بشكل متماثل بثأر المعادلة (offsetting) صافي الربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة لأداة التحوط والبند المتعلق بها الذي يتم تحوطه.

٨٦ علاقت التحوط ذات ثلاثة أنواع:

- (أ) **تحوط للقيمة العادلة** هو تحوط لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلزام معترف به أو إلزام ثابت غير معترف به، أو حصة محددة لهذا الأصل، أو الإلتزام، أو الإلتزام الثابت، التي تُنسب إلى مخاطرة معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.
- (ب) **تحوط للتلطف النقدي** تحوط ضد التعرض للتغير في التلطف النقدي الذي (١) يعزى لمخاطرة معينة مرتبطة بأصل أو إلزام معترف به (مثل كافة أو بعض دفعات القفدة المستقبلية على دين مسعر متغير) أو عينية متبنا بها (مثل شراء أو بيع متوقع) والذي (٢) سيؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها، ويتم محاسبة التحوط لإلتزام ثابت غير معترف به لشراء أو بيع أصل بسعر ثابت في عملة تقارير المشروع على أنه تحوط تكفي نقدي بالرقم من أنه يتعرض لمخاطرة في قيمته العادلة.

(ج) **تحوط لصافي استثمار** في وحدة أجنبية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢١.

٨٧ التحوط لمخاطر العملة الأجنبية لتمهيدات المنشأة يمكن إحتمالها كتحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتلطف النقدي.

٨٨ بموجب هذا المعيار تحقق علاقة التحوط بالشروط اللازمة لمحاسبة التحوط الخاصة كما هو مبين في الفقرات ٨٩-١٠٢ وذلك فقط إذا تم تلبية كافة الشروط التالية:

- (أ) عند بدء التحوط هناك وثائق رسمية لعلاقة التحوط وهدف وإستراتيجية إدارة مخاطرة المشروع للقيام بالتحوط، ويجب أن تشمل تلك الوثائق تحديد أداة التحوط والبنء أو العملية المحوطة ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المحوطة وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبنء المحوطة أو التكتفلات النقدية للعملية المحوطة التي تعزى للمخاطرة المحوطة.
- (ب) يتوقع أن يكون التحوط فعالاً جداً (انظر الفقرة ١٠٥-١١٣ من التطبيقات الإرشادية) في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التكتفلات النقدية التي تعزى للمخاطرة المحوطة وذلك بما يتفق مع إستراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة أصلاً لعلاقة التحوط المعينة تلك.
- (ج) بالنسبة لتحوطات التكتف النقدية يجب أن تكون العملية المتتبا بها التي هي موضوع التحوط محتملة إلى حد كبير، ويجب أن تقدم تعرضاً للتغيرات في التكتفلات النقدية التي يمكنها في النهاية أن تؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها.
- (د) يمكن قياس فاعلية التحوط بشكل موثوق به، أي يمكن قياس القيمة العادلة أو التكتفلات النقدية للبنء المحوطة والقيمة العادلة لأداة التحوط (انظر الفقرة ٤٦ و ٤٧ والملاحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٨٠ و ٨١ من أجل الإرشاد الخاص بالقيمة العادلة).
- (هـ) تم تقييم التحوط على أساس مستمر وتحديثه فطياً أنه كان فعالاً جداً خلال فترة تقديم التقارير المالية الذي كان من أجله تم تحديد التحوط.

تحوطات القيمة العادلة

٨٩ إذا لبي تحوط قيمة عادلة الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير المالية، فانه يجب محاسبته كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة (لأداة تحوط مشتقة) أو عنصر العملة الأجنبية في مبلقها المسجل الذي تم قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ (لأداة تحوط غير مشتقة) يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة؛ و
- (ب) المكسب أو الخسارة من البنء المحوطة التي تعزى للمخاطرة المحوطة يجب أن تعزل المبلغ المسجل للبنء المحوطة والاعتراف بها فوراً في الربح أو الخسارة. وينطبق ذلك حتى ولو تم خلافاً لذلك قياس بند محوط بمقدار التكلفة. الاعتراف بالربح أو الخسارة التي تعزى لمخاطر التحوط في الربح أو الخسارة تنطبق إذا كان البنء المحوطة أصل مالي متوفر للبيع.

٨٩ أ بالنسبة لعملية تحوط القيمة للعادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بحصة من محفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (و فقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ٨٩ (ب) من خلال عرض الريح أو الضمارة السنوية إلى البند المحوط بها:

- (أ) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو
- (ب) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط الإتراماً.

يتم عرض بنود السطر المنفصلة المشار إليها في (أ) و(ب) أعلاه إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويتم إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر هذه من الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصول أو الإلتزامات المرتبطة بها.

٩٠ إذا تم تحوط مخاطر معينة فقط تعزى إلى بند محوط فانه يتم الإبلاغ عن التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للبند المحوط التي ليس لها علاقة بالتحوط في الفقرة ٥٥.

٩١ يجب على المشروع أن يتوقف عن محاسبة التحوط المحطدة في الفقرة ٨٩ إذا حصل أي مما يلي:

- (أ) انتهاء مدة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، لا يعتبر تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى انتهاء أو إنهاء إذا كان هذا التجديد أو الإنهاء جزءاً من استراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة)؛
- (ب) لم يعد التحوط ينهي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨؛ أو
- (ج) إبطال التحديد من قبل المنشأة.

٩٢ يتم إطفاء أي تعديل ينشأ من الفقرة ٨٩ (ب) على المبلغ المسجل للأداة المالية المحوطة التي تستخدم لها طريقة الفائدة العادلة (أو في حالة التحوط للمحفظي لمخاطر سعر الفائدة، على بند سطر الميزانية العمومية المنفصل المذكور في الفقرة ٨٩ أ) في حساب الأرباح أو الخسائر. ويمكن أن يبدأ الإطفاء حالما يوجد التعديل ويجب أن يبدأ في موعد لا يتجاوز الموعد الذي يتوقف فيه تعديل البند المحوط للتغيرات في قيمته العادلة التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط لها. ويعتمد التعديل على سعر الفائدة الفعلي للمعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. إلا أنه إذا كان الإطفاء يستخدم سعر الفائدة الفعلي الذي تم إعادة إحتسابه، في حال تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (و فقط في مثل هذا التحوط)، هو أمر غير عملي، يتم إطفاء التعديل باستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم إطفاء التعديل بالكامل من خلال إستحقاق الأداة المالية أو في حالة التحوط للمحفظي لمخاطر سعر الفائدة، بانتهاء الفترة الزمنية لإعادة التسعير ذات العلاقة.

٩٣ عندما يتم تحديد الإترام ثابت غير معترف به على أنه بند تحوط، يتم الاعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للإترام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الأرباح أو الخسائر (نظر الفقرة ٨٩ (ب)). ويتم أيضاً الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الأرباح أو الخسائر.

٩٤ عندما تيرم المنشأة للتراما ثابثا لشراء أصل أو تحمل إلتزام يعتبر بنذا محوطا في تحوط القيمة العادلة، يتم تعديل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام للنتائج عن استيفاء المنشأة للإلتزام الثابت ليشمل التغير للترامكي في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية.

تحوطات التدفق النقدي

٩٥ إذا لمي تحوط تدفق نقدي للشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقرير، فانه يجب محاسبته كما يلي:

(أ) الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط المحدد على ان تحوط فعال (انظر الفقرة ٨٨) يجب الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١) و

(ب) يجب الإلتصاح عن الجزء غير الفعال في الأنوات المالية مباشرة في الربح أو الخسارة.

٩٦ بشكل أكثر تحديدا، تتم محاسبة تحوط للتدفق النقدي كما يلي:

(أ) يتم تعديل للجزء المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبلد المحوط بمقدار ما يلي:

(١) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط من بداية التحوط؛ و

(٢) القيمة العادلة للتغير الترامكي (القيمة الحالية) في التتغيرات النقدية المستقبلية للبلد المحوط من بداية التحوط؛

(ب) أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط أو عنصر معين (التي هي ليست تحوطا فعالا) يعترف بها في الربح أو الخسارة؛ و

(ج) إذا استنتجت استراتيجيية إدارة المخاطرة الموثقة لتحوط خاص بعلاقة معينة من تقييم فعالية التحوط المكون للمعين المكسب أو الخسارة أو التتغيرات النقدية ذات العلاقة لأداة تحوط من تقييم فاعلية التحوط (انظر الفقرات ٧٤، ٧٥ والفقرة ٨٨ (أ))، فإن ذلك المكون المستثنى للمكسب أو الخسارة يتم الإعتراف به بموجب الفقرة ٥٥).

٩٧ إذا نتج لاحقا عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، يتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٩٥ إلى حسب الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بنخل الغائدة أو مصروف الغقدة). لكن إذا كتلت المنشأة تتوقع أنه ان يتم استرداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية أو جزء منها في ولحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فانه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى حسب الأرباح أو الخسائر.

٩٨ إذا نتج لاحقا عن التحوط للمعاملة المتبنا بها الإعتراف بصل غير مالي أو إلزام غير مالي، أو إذا أصبحت المعاملة المتبنا بها لأصل غير مالي أو إلزام غير مالي إلزاما ثابتا ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة المعللة، فإن المنشأة تتبنى إما البند (أ) أو (ب) كما يلي:

(أ) تقوم بإعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٩٥ إلى حساب الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحميله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بمصروف الإستهلاك أو تكلفة المبيعات). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية أو جزء منها في فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فبذلك يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

(ب) تقوم بإلغاء الأرباح والخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقا للفقرة ٩٥، وتقوم بتضمينها في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام.

٩٩ تتبنى المنشأة إما البند (أ) أو (ب) في الفقرة ٩٨ على أنها سياستها المحاسبية وتطبيقها بشكل منسجم على جميع عمليات التحوط التي ترتبط بها الفقرة ٩٨.

١٠٠ بالنسبة لكافة تحوطات التشفقات النقدية عدا عن تلك التي تغطيها الفقرات ٩٧ و ٩٨، يجب الإصحاح بالمبالغ التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية في الربح أو الخسارة في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الإلتزام الثابت للمحوط أو العملية المتبنا بها على صافي الربح أو الخسارة (مثال ذلك عندما يحدث بيع متبنا به).

١٠١ في أي من الظروف التالية يجب على المشروع إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات ٩٥-١٠٠:

(أ) انتهاء فترة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، فإن تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى لا يعتبر انتهاء لفترة التحوط أو استبدال لها إذا كان ذلك التجديد أو الاستبدال جزءا من استراتيجية التحوط للموئلة للمشروع)، وفي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة التراكمية لأداة التحوط التي يبلغ عنها ميدنيا مباشرة في حقوق الملكية عندما كان التحوط فعالا (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب أن تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية المتبنا بها. وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨، ١٠٠.

(ب) التحوط لم يعد يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨، ففي هذه الحالة فإن المكسب أو للخسارة في أداة التحوط التي يبلغ عنها ميدنيا مباشرة في حقوق الملكية عندما كان التحوط فعالا (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب أن تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية الملتزم بها أو المتبنا بها، وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨، ١٠٠.

(ج) العملية الملتزم بها أو المتبنا بها لم يعد يتوقع حدوثها، وفي هذه الحالة فإن أي مكسب أو خسارة متراكمة على الأدوات المالية تم الإبلاغ عنها مباشرة في حقوق الملكية يجب الإبلاغ عنها في الفترة عندما أصبح التحوط نافذا (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب الإعتراف به في الربح أو الخسارة. العمليات المتوقعة ربما لا تحتاج إلى وقت أطول (انظر الفقرة ٨٨ (ج) ربما تبقى حتى تتحقق.

(د) تلغى المنشأة التحديد. وبالنسبة لتحويلات المعاملة المتنبأ بها، فإن الأرباح أو الخسائر التراكمية من أداة التحوط التي يستمر الإقرار بها مباشرة في حقوق الملكية ابتداءً من الفترة التي كان التحوط فيها فعالاً (انظر الفقرة ٩٥(أ)) تبقى معترفاً بها بشكل منفصل في حقوق الملكية حتى تحدث للمعاملة المتنبأ بها أو لا يعود من المتوقع حدوثها. وعندما تحدث المعاملة، يتم تطبيق الفقرة ٩٧ أو ٩٨ أو ١٠٠. وإذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة، يتم الإقرار في حساب الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإقرار بها مباشرة في حقوق الملكية.

تحويلات صافي الاستثمار

١٠٢ يجب محاسبة تحويلات صافي استثمار في مؤسسة أجنبية، بما في ذلك البنود المالية كجزء من صافي الاستثمار (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) بشكل مماثل لتحويلات التكاليف النقدية:

(أ) الجزء من المكسب أو الخسارة في أداة التحوط المحدد على أنه تحويل فعال (انظر الفقرة ٨٨) يجب الإقرار به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و

(ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة.

للمكسب أو الخسارة في أداة التحوط المتطابقة بالجزء الفعال من التحوط الذي تم الإفصاح عنه مباشرة في حقوق الملكية يجب الإفصاح عنه بنفس طريقة مكسب أو خسارة ترجمة العملة الأجنبية.

تاريخ النفاذ والفترة الإنتقالية

١٠٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك جميع التعديلات الواردة في ١ مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر، يجب على المنشأة عدم تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك التعديلات الواردة في ١ مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ إلا إذا طبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الورد في ديسمبر ٢٠٠٣). أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ، يجب أن توضح عن ذلك.

١١٣ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢ (م) للفرات السنوية التي تبدأ في أو قبل ١ يناير ٢٠٠٦. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح المالي" للفرات المبكر، هذه التعديلات يجب أن تطبق على تلك الفترات.

١٠٣ ب إن عقود الضمان المالي (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) الصادرة في أغسطس ٢٠٠٥ علقت الفقرات ٢ هـ، (ج)، ٤، ٤٧، تطبيق ٤ وأضافت الفقرة تطبيق أ كما أضفت تعريفاً جديداً لعقود الضمان المالي في الفقرة ٩ وحذفت الفقرة ٣، وعلى المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذه التغييرات لفترة مبكرة فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢* والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في نفس الوقت.

* عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بالإشارة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

١٠٤ يتم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٠٥ - ١٠٨. ويتم تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة سابقة معروضة وجميع المبالغ للمقارنة الأخرى كما لو أن هذا المعيار كان دائماً قيد الاستخدام ما لم يكن إعادة عرض المعلومات هو أمر غير عملي. وإذا كان إعادة العرض هو أمر غير عملي، تفصح المنشأة عن تلك الحقيقة وتشير إلى الحد الذي تم فيه عرض المعلومات.

١٠٥ عندما يتم تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يسمح للمنشأة أن تحدد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً معترف به سلفاً على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنه متوفر برسم البيع بالرغم من المتطلب الولد في الفقرة ٩ والذي يقتضي القيام بمثل هذا التحديد عند الإعراف الولي. وبالنسبة لأي أصل مالي يتم تحديده على أنه متوفر برسم البيع، تعترف المنشأة بجميع التغيرات التراكمية في القيمة العادلة في عنصر منفصل في حقوق الملكية حتى حدوث إلغاء إعراف أو إنخفاض قيمة لاحق، عندما تقوم المنشأة بنقل تلك الأرباح أو الخسائر التراكمية إلى حساب الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لأي أداة مالية يتم تحديدها كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنها متوفرة برسم البيع، تقوم المنشأة:

- (أ) بإعادة عرض الأصل المالي أو الإلتزام المالي باستخدام التحديد الجديد في البيانات المالية المقارنة؛ و
- (ب) بالإفصاح عن القيمة للعائلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم تحديدها في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

١٠٥ على المنشأة تطبيق الفقرات ١١١، ٤٨، أ، تطبيق ٤ ب - تطبيق ٤ ك تطبيق ٣٣، أ، تطبيق ٣٣ ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩ و ١٢ و ١٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

١٠٥ ب المنشأة التي تطبق لأول مرة الفقرات ١١١، ٤٨، أ، تطبيق ٤ ب - تطبيق ٤ ك، تطبيق ٣٣، أ، تطبيق ٣٣ ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩، ١٢، ١٣ في فترتها السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦:

- (أ) يسمح لها عندما تطبق لأول مرة هذه الفقرات الجديدة والمعدلة أن تحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أي أصل مالي أو إلتزام مالي تم الإعراف به في السابق تأهل حينئذ لهذا التحديد، وعندما تبدأ الفترة السنوية قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٥ لا يحتاج هذا التحديد لإكماله حتى ١ سبتمبر ٢٠٠٥، ويمكن أن يشمل كذلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم الإعراف بها بين بداية تلك الفترة السنوية و ١ سبتمبر ٢٠٠٥، وبالرغم من الفقرة ٩١ أية أصول مالية أو إلتزامات مالية حدثت أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة حسب هذه لفقرة الفرعية والتي حدثت في السابق أنها البند المحوط في العلاقات المحاسبية لتحوط القيمة للعائلة يجب إعادة تحديدها من هذه العلاقات في نفس الوقت الذي حدثت فيه أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

- (ب) عليها الإفصاح عن القيمة للعائلة لأية أصول مالية أو إلتزامات مالية محددة حسب الفقرة الفرعية (أ) في تاريخ التحديد وتصنيفها وعن مبلغها المسجل في البيانات المالية السابقة.

- (ج) إعادة تحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي حدد في السابق بالقيمة للعائلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم تأهل لهذا التحديد حسب هذه الفقرات الجديدة والمعدلة، وعندما سيتم قياس أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة المطفأة بعد إلغاء التحديد فإن تلويح إلغاء التحديد يعتبر أنه تلويح الإعراف المبطل به.

(د) عليها الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول مالية أو إلتزامات مالية لغي تحديدها حسب الفقرة الفرعية (ج) في تاريخ إلغاء التحديد وتصنيفاتها الجديدة.

١٠٥ ج المنشأة التي تطبق لأول مرة الفقرات ١١ أو ٨ أ، تطبق ٤ ب- تطبق ٤ ك، تطبق ٣٣ أ، تطبق ٣٣ ب وتعديلات عام ٢٠٠٥ في الفقرات ٩ و ١٢ و ١٣ في فترتها السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك.

(أ) عليها إعادة تحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي تم تحديده في السابق أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا لم يتأهل لهذا التحديد حسب هذه الفقرات الجديدة والمعلقة، وعندما سيتم قياس أصل مالي أو إلتزام مالي بالتكلفة المطفأة بعد إلغاء التحديد فإن تاريخ إلغاء التحديد يعتبر تاريخ الاعتراف المبني به.

(ب) عليها أن تلقي للتحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أية أصول مالية أو إلتزامات مالية تم الاعتراف بها في السابق.

(ج) عليها الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول مالية أو إلتزامات مالية لغي تحديدها حسب الفقرة الفرعية (أ) في تاريخ إلغاء التحديد وتصنيفاتها الجديدة.

١٠٥ د على المنشأة إعادة عرض بيلاتها المالية المقارنة باستخدام التحديدات الجديدة في الفقرة ١٠٥ ب أو ١٠٥ ج، شريطة أنه في حالة الأصل المالي أو الإلتزام المالي أو مجموعة الأصول المالية أو كليهما المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أن تكون هذه البنود أو المجموعات قد لبثت المقاييس في الفقرات ٩ (ب) (١) أو ٩ (ب) (٢) أو ١١ أ في بداية فترة المقارنة، أو إذا تم امتلاكها بعد بداية فترة المقارنة تكون قد لبثت للمقاييس في الفقرات ٩ (ب) (١) أو ٩ (ب) (٢) أو ١١ أ في تاريخ الاعتراف المبني.

١٠٦ باستثناء ما هو مسموح في الفقرة ١٠٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في الفقرات ٣٧-١٥ والفقرات ٣٦-٣٦ تطبيق ٥٢ من الملحق ٢* بلتر مستقبلي. ونبعا لذلك، إذا قامت المنشأة بإلغاء الاعتراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المنفج عام ٢٠٠٠) نتيجة المعاملة التي حدثت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ ولم يكن ليتم الاعتراف بتلك الأصول بموجب هذا المعيار، فإبها لا تعترف بتلك الأصول.

١٠٧ بالرغم من الفقرة ١٠٦، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في الفقرات ٣٧ والفقرات ٣٦-٣٦ تطبيق ٥٢ من الملحق ٢* بلتر رجعي من تاريخ تخفاره المنشأة، شريطة أن يكون قد تم الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول والإلتزامات التي تم إلغاء الاعتراف بها نتيجة معاملات سابقة في وقت للمحاسبة الأولية لتلك المعاملات.

١٠٧ بالرغم من الفقرة ١٠٤ يمكن للمنشأة أن تطبق المتطلبات في الجملة الأخيرة من الفقرة ٧٦ والفقرة ٧٦ أ بلحدى الطريقتين التاليتين:

- (أ) بلتر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو
- (ب) بلتر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

١٠٨ لا تقوم المنشأة بتحويل المبلغ المسجل للأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لكي تستثني الأرباح والخسائر المتعلقة بتحويلات التدفق النقدي التي كانت مشمولة في المبلغ المسجل قبل بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وفي بداية الفترة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يتم إعادة تصنيف أي مبلغ تم الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية لتحوط الإلتزام الثابت الذي تتم محاسبته بموجب هذا المعيار كتحوط للقيمة العادلة على أنه أصل أو إلتزام، باستثناء التحوط لمخاطر العملة الأجنبية التي تستمر معاملتها على أنها تحوط تدفق نقدي.

١٠٨ أ على المنشأة تطبيق الجملة الأخيرة في الفقرة ٨٠ والفقرتين تطبيق ٩٩ أ، تطبيق ٩٩ ب للفتترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع للتطبيق المبكر، وإذا حددت المنشأة كبت محوط معاملة خارجية متوقعة أنها:

- (أ) مقيمة بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة،
- (ب) تتسبب في نشوء تعرض يكون له تأثير على الربح أو الخسارة المجمعة (أي مقيمة بعملة باستثناء عملة العرض للمجموعة)، و
- (ج) كانت ستأهل لمحاسبة التحوط لو أنها كانت مقيمة بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة فيها.

فإنه يمكنها تطبيق محاسبة التحوط في البيانات المالية المجمعة في الفترة (الفتترات) قبل تاريخ تطبيق الجملة الأخيرة من الفقرة ٨٠ والفقرتين تطبيق ٩٩ أ و ٩٩ ب.

١٠٨ ب لا تحتاج المنشأة أن تطبق الفقرة تطبيق ٩٩ ب على المعلومات المقارنة الخصة بالفتترات قبل تاريخ تطبيق الجملة الأخيرة من الفقرة ٨٠ والفترة تطبيق ٩٩ أ.

سحب البيانات الأخرى

١٠٩ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" المنقح في تشرين الأول عام ٢٠٠٠.

١١٠ يحل هذا المعيار وإرشادات التنفيذ المرفقة به محل إرشادات التنفيذ الصادرة من قبل لجنة إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة.

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

النطاق (الفقرات ٢ - ٧)

تطبيق ١ تقتضي بعض العقود تسديد دفعة على أساس المتغيرات المناخية أو الجيولوجية أو المالية. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المعتمدة على المتغيرات المناخية "بالمشتقات المناخية"). وإذا لم تندرج تلك العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" فإنها تندرج ضمن نطاق هذا المعيار.

تطبيق ٢ لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منافع الموظفين التي تمثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦ "انخفاض قيمة الأصول" وتكاليفات الإكثوة المبينة على أساس حجم المبيعات أو إيرادات الخدمة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

تطبيق ٣ تقوم المنشأة في بعض الأحيان بتنفيذ ما ترى أنه "استثمار إستراتيجي" في أدوات حقوق الملكية التي تصدرها منشأة أخرى، بنية إقامة أو المحافظة على علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الاستثمار فيها. وتستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة" لتحديد ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية في المحاسبة هي طريقة مناسبة لمثل هذا الاستثمار. وعلى نحو مماثل، تستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" لتحديد ما إذا كان التوحيد للتاسيبي أو طريقة حقوق الملكية هي طريقة مناسبة لمثل هذا الاستثمار. وإذا لم تكن طريقة التوحيد للتاسيبي أو طريقة حقوق الملكية مناسبة، تطبق المنشأة هذا المعيار على ذلك الاستثمار الإستراتيجي.

تطبيق ١٣ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والالتزامات المالية لشركات التأمين، باستثناء الحقوق والالتزامات التي تستثنيها الفقرة ٢(هـ) لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

تطبيق ٤ يمكن أن يكون لعقود الضمانات المالية أشكال قانونية مختلفة، مثل الضمانة المالية، أو بعض أنواع خطاب الاعتماد، أو عقد تعثر الائتمان أو عقد التأمين. ولا تعتمد طريقة محاسبتها على شكلها القانوني. وفيما يلي أمثلة على طرق المعاملة الملائمة (انظر الفقرة ٢(هـ)):

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالي يلبي تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا كانت المخاطرة المحولة كبيرة فإن على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار، وبرغم ذلك إذا أكدت الجهة المصدرة في السابق صراحة أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين، واستخدمت للحضبة التي تنطبق على عقود التأمين، فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على عقود الضمان المالي هذه، وإذا انطبق هذا المعيار فإن الفقرة ٤٣ تتطلب أن تعترف الجهة المصدرة بعقد الضمان المالي مبدياً بالقيمة العادلة، وإذا صدر عقد الضمان المالي لطرف غير ذي علاقة في معاملة تجارية قائمة بذاتها فإنه من المحتمل أن تساوي قيمته العادلة عند إنشائه القسط المستلم، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، وبالتالي ما لم يكن عقد الضمان المالي قد حدد عند إنشائه أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو ما لم تنطبق

الفقرات ٢٩ - ٣٧، تطبيق ٤٧ - تطبيق ٥٢ (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي لعدم الاعتراف أو بتطبيق أسلوب المشاركة المستمرة) فإن على الجهة المصدرة قياسه بمقدار ما يلي، فيهما أعلى:

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(٢) المبلغ المعترف به مبدئياً مخصوصاً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ (انظر الفقرة ٤٧ ج).

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالإئتمان كشرط مسبق للدفع أن يتعرض حاملها ويتكبد خسارة عند عدم قيام المدين بإجراء دفعات عن الأصل المضمون عند استحقاقها، واحد الأمثلة على هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب إجراء دفعات استجابة للتغيرات في تقدير الائتماني محدد أو مؤشر ائتمان، وهذه الضمانات ليست عقود ضمان مالي كما هي معرفة في هذا المعيار، وليست عقود تأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، بل هي مشتقات، وعلى الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار عليها.

(ج) إذا تم إصدار عقد ضمان مالي فيما يتعلق ببيع بضائع فإن على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٨ عند تحديد متى تعترف بالإيراد من الضمان ومن بيع السلع.

تطبيق ١٤ إن للتأكيدات بأن الجهة المصدرة تعتبر العقود لها عقود تأمين موجودة عادة في اتصالات الجهة المصدرة مع العملاء والجهات المنظمة والعقود ومستندات الأعمال والبيانات المالية. إلى جانب ذلك كثيراً ما تكون عقود التأمين خاضعة لمتطلبات محاسبية تختلف عن المتطلبات للأصناف الأخرى من المعاملات، مثل العقود الصادرة عن البنوك أو الشركات التجارية، وفي هذه الحالات تشمل عادة البيانات المالية للجهة المصدرة بياناً بأن الجهة المصدرة استخدمت هذه المتطلبات المحاسبية.

تعريفات (الفقرتان ٨، ٩)

التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

تطبيق ٤ب تسمح الفقرة ٩ من هذا المعيار للمنشأة أن تحدد الأصل المالي أو الالتزام المالي أو مجموعة من الأصول المالية (لصول مالية أو التزامات مالية أو كليهما) أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة شريطة أن إجراء ذلك سيؤدي إلى معلومات أكثر ملاءمة.

تطبيق ٤ج إن قرار المنشأة تحديد الأصل المالي أو الالتزام المالي أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مشابه لاختيار سياسة محاسبية (بالرغم من أنه خلافاً لاختيار السياسة المحاسبية لا يطلب تطبيقه بشكل متسق على جميع المعاملات المماثلة)، وعندما يكون للمنشأة هذا الاختيار فإن الفقرة ١٤ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء تتطلب أن تؤدي السياسة التي تم اختيارها إلى أن تقدم البيانات المالية معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث والشروط الأخرى الخاصة بالمركز المالي للمنشأة والأداء المالي للتدفقات النقدية، وفي حالة التحديد بالقيمة العادلة تبين الفقرة ٩ الحالتين عندما تتم

تلبية المتطلب الخاص بمعلومات أكثر ملاءمة، وتبعاً لذلك فإنه عند اختيار هذا التحديد حسب الفقرة ٩ تكون المنشأة بحاجة لإظهار أنها تقع ضمن حالة (أو ضمن كلا هاتين الحالتين).

الفقرة ٩ (ب)(١): يلغى التحديد أو يقل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف الذي كان خلافاً لذلك سيشأ.

تطبيق ٤د بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتم تحديد قياس أصل مالي أو الالتزام مالي وتصنيف التغيرات في قيمته من خلال تصنيف البند، وما إذا كان البند جزءاً من علاقة تحوط تم تحييدها، ومن الممكن أن تحدث هذه المتطلبات عدم اتساق في القياس أو الإعتراف (يشار إليه أحياناً بـ "عدم التوافق المحاسبي")، على سبيل المثال عندما يتم في ظل عدم وجود تحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تصنيف أصل مالي على أنه متوفر للبيع (مع الإعتراف بمعظم التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق (الملكية)، والالتزام المالي الذي تعتبره المنشأة أنه ذو علاقة يتم قياسه بالتكلفة المغطاة (مع عدم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة) وفي هذه الحالات من الممكن أن تستنتج المنشأة أن بياناتها المالية متفهم معلومات أكثر ملاءمة لو أنه تم تصنيف كل من الأصل والالتزام بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تطبيق ٤هـ تبين الأمثلة التالية متى يمكن تلبية هذا الشرط، وفي جميع الحالات يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتحديد الأصول المالية أو الالتزامات المالية أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا ثبت المبدأ في الفقرة ٩ (ب) (١).

(أ) منشأة عليها التزامات تدفقاتها النقدية مبنية تعاقدياً على أداء الأصول التي تصنف خلافاً لذلك أنها متوفرة للبيع، فعلى سبيل المثال قد يكون على شركة التأمين لـتزامات تحتوي على خاصية مشاركة تقديرية تنفع المنافع بناء على عائدات الإستثمار المتحققة و/أو غير المتحققة لمجموعة محددة من أصول شركة التأمين، وإذا عكس قياس هذه الالتزامات أسعار السوق الحالية فإن تصنيف الأصول أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يعني أن التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية معترف بها في الربح أو الخسارة في نفس الفترة مثل التغيرات ذات العلاقة في قيمة الالتزامات.

(ب) منشأة عليها لـتزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية (كما يسمح به للمعيار الدولي لإعداد التقارير ٤ عقود للتأمين الفقرة ٢٤)، والأصول المالية التي تعتبرها ذات علاقة يتم خلافاً لذلك تصنيفها أنها متوفرة للبيع أو يتم قياسها بالتكلفة المغطاة.

(ج) منشأة لها أصول مالية وـتزامات مالية أو كليهما تتشارك في المخاطرة مثل مخاطرة سعر الفائدة التي تتسبب في نشوء تغيرات مضادة في القيمة للعادلة التي تميل أن تعادل بعضها، غير أن بعض الأدوات فقط يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أي أنها مشتقة أو مصنفة أنها محتفظ بها للمتاجرة)، وقد أيضاً الحالة تكون هي أنه لم يتم الوفاء بمتطلبات محاسبة التحوط على سبيل المثال لأن متطلبات لفاعلية في الفقرة ٨٨ لم يتم الوفاء بها.

(د) منشأة لها أصول مالية وـتزامات مالية أو كليهما تتشارك في المخاطرة، مثل مخاطرة سعر الفائدة التي تتسبب في نشوء تغيرات مضادة في القيمة العادلة التي تميل لأن تعادل بعضها، ولا تتأهل المنشأة لمحاسبة التحوط لأنه ليست واحدة من الأدوات أداة مشتقة، إلى

جانب ذلك في ظل عدم وجود محاسبة تعوط يكون هناك عدم لتساق كبير في الإعراف بالمكاسب والخسائر، على سبيل المثال:

(١) منشأة قامت بتمويل محفظة أصول ذات سعر ثابت تصنف خلافا لذلك على أنها متوفرة للبيع مع سندات دين بدون ضمان Debentures تميل للتغيرات في قيمتها العادلة أن تعادل بعضها، وإعداد التقارير حول كل من الأصول وسندات الدين غير المضمونة أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يصحح عدم الإتساق الذي خلافا لذلك سينشأ من قياس الأصول بالقيمة العادلة، والإبلاغ عن التغيرات في حقوق الملكية وسندات الدين بدون ضمان بالتكلفة المطفأة.

(٢) مولت المنشأة مجموعة محددة من القروض بإصدار سندات متدولة تميل تغيراتها في القيمة العادلة أن تعادل بعضها، وإذا قامت المنشأة إلى جانب ذلك بشكل منظم بشراء وبيع السندات، ولكن نادرا ما تشتري وتبيع للقروض إن كان ذلك سيحدث، فإن إعداد التقارير حول كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة سيزيل عدم الإتساق في توقيت الإعراف بالمكاسب والخسائر التي مستجم خلافا لذلك من قياسها بمقدار كل من التكلفة المطفأة والإعراف بالمكاسب أو للخسارة في كل مرة يتم فيها إعادة شراء السند.

تطبيق ٤٠ في الحالات مثل تلك المبينة في الفقرة السابقة تحديد الأصول المالية والإلتزامات المالية عند الإعراف المبني التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة من الممكن أن يلغى أو يقل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعراف وينتج معلومات أكثر ملاءمة، وللأغراض العملية لا تحتاج المنشأة أن تدخل في جميع الأصول والإلتزامات التي تتسبب في نشوء عدم الإتساق في القياس أو الإعراف في نفس الوقت بالضبط، ويسمح بتأخير معقول شريطة أن تحدد كل معلنة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عند الإعراف المبني بها، وفي ذلك الوقت أية معاملات متبقية يتوقع حدوثها.

تطبيق ٤١ ليس من المقبول فقط تحديد بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تتسبب في نشوء عدم الإتساق أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان إجراء ذلك لا يزيد أو يقل إلى حد كبير من عدم الإتساق، وبذلك لا ينجح عنه معلومات أكثر ملاءمة، غير أنه سيكون مقبولا تحديد فقط بعضا من عدد من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية للمعالة إذا كان إجراء ذلك يحقق تخفيضا كبيرا (ومن المحتمل تخفيضا أكبر من التحديدات الأخرى المسموح بها) في عدم الإتساق، فعلى سبيل المثال لنفترض أن المنشأة لها عدد من الإلتزامات المالية المعلقة تبلغ ١٠٠ وحدة عملة (٩) وعدد من الأصول المالية المعلقة مقدارها ٥٠ وحدة عملة، ولكن يتم قياسها على أساس مختلف، يمكن للمنشأة أن تخفض إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس بأن نحدد عند الإعراف المبني جميع الأصول ولكن فقط بعض الإلتزامات (على سبيل المثال إلتزامات فردية مجموعها الكلي ٤٥ وحدة عملة) أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، غير أنه نظرا لأن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يمكن تطبيقه فقط على الأداة المالية بكاملها فإنه يجب على المنشأة في هذا المثال تحديد الإلتزام واحد أو أكثر بكامله، ولا يمكنها أن تحدد إما عنصرا من الإلتزام (على سبيل المثال التغيرات في القيمة التي تعزى فقط لمخاطرة واحدة، مثل التغيرات في سعر فائدة مرجعي Benchmark) أو نسبة (أي نسبة مئوية) من الإلتزام.

* في هذا المعيار المبالغ للقيمة مقومة "بوحدة عملة"

الفقرة ٩ (ب)(٢): مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تدار وأدائها يقيم على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية استثمار

تطبيق ٤ح يمكن المنشأة أن تدير وتقيم مجموعة من الأصول المالية والإلتزامات المالية أو كليهما بطريقة بحيث أن يقياس المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يؤدي إلى معلومات أكثر ملاءمة، والتركيز في هذه الحالة هو على الطريقة التي تدير وتقيم بها المنشأة الأداء، وليس على طبيعة الأدوات المالية.

تطبيق ٤ط تبين الأمثلة التالية متى يمكن تحقيق هذه الحالة، وفي جميع الأحوال يمكن للمنشأة استخدام هذه الحالة لتحديد أصول مالية أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فقط إذا حققت المبدأ في الفقرة ٩ (ب)(٢).

(أ) المنشأة هي منظمة مبنكة Venture Capital Organization أو صندوق مشترك أو وحدة ائتمان Unit trust أو أن تكون طبيعة عملها مشابهة للإستثمار في الأصول المالية بهدف الربح من إجمالي عائداتها على شكل فائدة أو أرباح أسهم والتغيرات في القيمة العادلة، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزمنية ومحيط المحاسبة الدولي ٣١ للحصص في المشاريع المشتركة استثناء هذه الإستثمارات من نطاقها شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويمكن للمنشأة تطبيق نفس السياسة للمحاسبة على الإستثمارات الأخرى التي تدار على أساس إجمالي العائد ولكن تأثيرها عليها غير كاف لهذه الإستثمارات لأن تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١.

(ب) المنشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية تتشارك في مخاطرة واحدة أو أكثر، وهذه المخاطر تدار وتقيم على أساس القيمة العادلة حسب سياسة موثقة لإدارة الأصول والإلتزامات، وقد يكون المثال على ذلك منشأة أصدرت "منتجات مهيكلية" تحتوي على مشتقات ضمنية متعددة وتدير المخاطر الناجمة على أساس القيمة العادلة باستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة، ومن الممكن أن يكون لمثال على ذلك المنشأة التي تصدر قروضا ذات سعر فائدة ثابت وتدير مخاطرة للفائدة المرجوة باستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة.

(ج) المنشأة شركة تأمين تملك محفظة أصول مالية وتدير هذه المحفظة من أجل زيادة إجمالي دخلها (أي لفائدة أو أرباح الأسهم والتغيرات في القيمة العادلة) وتقيم أدائها بناء على هذا الأساس، ومن الممكن الاحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة أو حقوق ملكية أو كليهما، وإذا تم الاحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة فإنه يمكن تحقيق الشرط في الفقرة ٩ (ب)(٢) للأصول بغض النظر عما إذا كانت شركة التأمين كذلك تدير وتقيم الإلتزامات على أساس القيمة العادلة، والشرط في الفقرة ٩ (ب) (٢) يمكن تحقيقه عندما يكون هدف شركة التأمين زيادة إجمالي العائد على الأصول على المدى الأطول حتى ولو كانت المبالغ المنفوعة لأصحاب العقود المشاركة تعتمد على عوامل أخرى مثل مبلغ المكاسب المحققة في فترة العصر (على سبيل المثال سنة واحدة) أو أنها خاضعة لتصرف شركة التأمين.

تطبيق ٤: كما ورد أعلاه، يعتمد هذا الشرط على الطريقة التي تكبر وتقيم بها المنشأة أداء مجموعة الأدوات المالية التي هي موضع الإعتبار، وتبعاً لذلك (مع مراعاة متطلبات التحديد عند الإعتراف المبني) فإن المنشأة لتي تحدد الأدوات المالية المعادلة من خلال الربح أو الخسارة بناء على هذا الشرط عليها أن تحدد كذلك كلفة الأدوات المالية المؤهلة التي تدار وتقيم معاً.

تطبيق ٥: إن مستندات إستراتيجية المنشأة ليست بحاجة أن تكون شاملة ولكن يجب أن تكون كافية لإظهار الإمتثال للفقرة ٩ (ب) (٢)، وهذه المستندات ليست مطلوبة لكل بند فردي ولكن من الممكن أن تكون على أسس المحفظة، فعلى سبيل المثال إذا كان أداء للنظام الإداري لدائرة - كما هو معتمد من قبل موظفي الإدارة الرئيسيين يظهر بوضوح أن أدائها مقيم على أسس إجمالي العائد فإنه لا تطلب مستندات أخرى لإظهار الإمتثال للفقرة ٩ (ب) (٢).

سعر الفائدة الفعال

تطبيق ٥: يتم في بعض الحالات شراء الأصول المالية بخصم كبير يعكس خسائر الإئتمان المتكبدة. وتقوم المنشآت بشمل خسائر الإئتمان المتكبدة هذه في التنفقات النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

تطبيق ٦: عند تطبيق طريقة الفائدة الفعالة، تقوم المنشأة عموماً بإلغاء أي رسوم، وفقط مدفوعة أو مقبوضة، وتكاليف المعاملة، والعلاوات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة. وعلى كل حال، يتم استخدام فترة زمنية أقصر إذا كانت هذه هي الفترة التي ترتبط بها الرسوم، أو النقائص المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات. ويكون هذا هو الحال عندما يتم إعادة تسعير المتغير الذي يرتبط بالرسوم، أو النقائص المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات إلى أسعار السوق قبل تاريخ الإستحقاق للمنتفع للأداة. وفي مثل هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء الملائمة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التسعير. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة ذات سعر عائم يعكس الفائدة التي استحققت على الأداة منذ أن تم دفع الفائدة آخر مرة، أو التغيرات في أسعار السوق منذ إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق، يتم إطفاءه إلى التاريخ اللاحق الذي يتم فيه إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة التي تلي تاريخ إعادة تحديد الفائدة لأنه، في ذلك التاريخ، يتم إعادة تحديد المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي أسعار الفائدة) إلى أسعار السوق. لكن إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن التغير في توزيع الإئتمان على السعر العائم المحدد في الأداة، أو المتغيرات الأخرى التي لم يتم إعادة تحديدها إلى أسعار السوق، يتم إطفائها خلال العمر المتوقع للأداة.

تطبيق ٧: بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية ذات السعر العائم، يؤدي إعادة التقدير الدوري للتنفقات النقدية لعكس التغيرات في أسعار الفائدة في السوق إلى تغيير سعر الفائدة الفعلي. وإذا تم الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي ذو سعر عائم بشكل أولي بمبلغ يساوي المبلغ الأصلي مستحق للقبض أو مستحق الدفع عند الإستحقاق، فلا يكون لإعادة تقدير دفعات الفائدة المستحقة عادة أي أثر هام على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

تطبيق ٨: إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنها تعدل المبلغ المسجل للأصل المالي أو الالتزام المالي (أو مجموعة من الأدوات المالية) لتعكس التدفقات النقدية المقدرة الفعلية والمنقحة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. ويتم الاعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الأرباح أو الخسائر.

المشتقات

تطبيق ٩: من الأمثلة النموذجية على المشتقات العقود المستقبلية والعقود الأجلة، وعقود الخيار وعقود المبادلة. ويكون للمشتقة عادة مبلغ اسمي، وهو مبلغ من العملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد من وحدات الوزن أو الحجم أو الوحدات الأخرى المحددة في العقد. وعلى كل حال، لا تقتضي الأداة المشتقة من المالك أو الكاتب أن يستثمر أو يتقاضى المبلغ الاسمي في بداية العقد. وكخيار بديل، يمكن أن تقتضي المشتقة تسديد دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (لكن ليس بشكل تناسبي مع التغير في القيمة ذات الصلة) نتيجة بعض الأحداث المستقبلية غير المرتبطة بالمبلغ الاسمي. على سبيل المثال، يمكن أن يقتضي عقد معين دفعة ثابتة بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة* إذا ازداد سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن في ستة أشهر بمقدار ١٠٠ نقطة أساسية. ويعتبر مثل هذا العقد مشتقة رغم أن المبلغ الاسمي غير محدد.

تطبيق ١٠: يشمل تعريف المشتقة في هذا المعيار العقود التي يتم تسويتها على أساس الإجمالي من خلال تسليم بند ذو صلة (مثلاً عقد لجل لشراء أداة دين ذات سعر ثابت). ويمكن أن يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (مثلاً عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ويكون مثل هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان قد تم إيرامه ولا يزال محتفظاً به لفرض تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (انظر الفقرات ٥ - ٧).

تطبيق ١١: إن إحدى السمات المحددة للمشتقة هي أن لها صافي استثمار أولي أقل مما يُطلب للأصناف الأخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية ذات الصلة التي يرتبط بها الخيار. وتستوفي مبادلة العملة التي تقتضي تبادلًا أوليًا للعمليات المختلفة ذات القيم المتعادلة المتساوية للتعريف لأن لها صافي استثمار أولي قيمته صفر.

تطبيق ١٢: ينشأ عن الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع للالتزام ذو سعر ثابت بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية يلبي تعريف المشتقة. لكن بسبب المدة القصيرة للالتزام، فلا يتم الاعتراف به كأداة مالية مشتقة. وبدلاً من ذلك، ينص هذا المعيار على محاسبة خاصة لمثل هذه العقود (انظر الفقرات ٣٨ وتطبيق ٥٣ - تطبيق ٥٦*).

تطبيق ١٣: يشير تعريف المشتقة إلى متغيرات غير مالية لا تخص طرف معين في العقد. وتتضمن هذه المتغيرات مؤشراً للخسائر أو الأرباح في منطقة معينة ومؤشراً للدرجات الحرارية في مدينة معينة.

* يُعزى عن المبلغ النقدية في هذا المعيار بـ"وحدات العملة".

وتشمل المتغيرات غير المالية التي تخص طرف معين في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يضر أو يدمر أصلاً خاص بطرف معين في العقد. ويكون التغير في القيمة العادلة لأصل غير مالي خاصاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل تلك الأصول (المتغير المالي) بل تعكس أيضاً ظروف الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (المتغير غير المالي). على سبيل المثال، إذا كانت ضمانات القيمة المتبقية لمسيارة محددة تعرض الكليل لمخاطرة التغيرات في الظروف المادية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون خاصاً بمالك السيارة.

تكاليف العمليات

تطبيق ١٣ تشمل تكاليف المعاملة الرسوم والعمولات المنفوعة للكلاء (إما في ذلك الموظفين الذين يقومون بدور مندوبي المبيعات)، والمستشارين والسلسة والتجار، والرسوم من قبل الوكالات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية، وضرائب ورسوم النقل. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، أو تكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الاحتفاظ.

الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتجارة

تطبيق ١٤ تعكس المتجارة عموماً الممارسة للنشطة والمتكررة في الشراء والبيع، وتستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتجارة عموماً بهدف توليد الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش أرباح للتاجر.

تطبيق ١٥ تشمل الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتجارة:

- (أ) إلتزامات المشتقة التي لا تتم محاسبتها على أنها أدوات تحوط؛
- (ب) الإلتزامات التعاقدية بسلام الأصول المالية المقترضة من قبل المنشأة التي تباع الأصول المالية التي استقرضتها لكن لم تمتلكها بعد؛
- (ج) الإلتزامات المالية التي يتم تكديدها بنية إعادة شرائها في المستقبل القريب (مثل أداة دين مسعرة يمكن أن تشتريها المنشأة المصدرة مرة أخرى في المستقبل القريب اعتماداً على التغيرات في قيمتها العادلة)؛ و
- (د) الإلتزامات المالية التي هي جزء من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً والتي يوجد بشأنها دليل على نمط حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل.

إن حقيقة استخدام الإلتزام لتمويل لنشطة المتجارة لا تجعل بحد ذاتها من ذلك الإلتزام على أنه محتفظ به للمتجارة.

الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

تطبيق ١٦ لا يكون لدى المنشأة نية إيجابية بالاحتفاظ بإستثمار معين حتى تاريخ الإستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ إستحقاق ثابت إذا:

- (أ) كانت المنشأة تنوي الاحتفاظ بالأصل المالي لمدة غير محددة؛
- (ب) كانت المنشأة مستعدة لبيع الأصل المالي (إلا إذا نشأ وضع غير متكرر ولم يكن باستطاعة المنشأة للتنبؤ به على نحو معقول) استجابة للتغيرات في أسعار الفائدة في السوق أو المخاطر، أو حاجات السيولة، أو التغيرات في توفر الإستثمارات البديلة ولعائداتها، أو للتغيرات في مصادر وشروط التمويل، أو للتغيرات في مخاطر العملة الأجنبية؛ أو

(ج) كان يحق للمنشأة المُصدرة تسوية الأصل المالي بمبلغ أقل إلى حد كبير من تكلفته المطفأة.

تطبيق ١٧ يمكن لأداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير أن تستوفي معايير الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق. ولا يمكن لأدوات حقوق الملكية أن تكون استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إما لأن لها عمراً غير محدد (مثل الأسهم العادية) أو لأن المبالغ التي يمكن أن يستلمها المالك يمكن أن تتغير بطريقة لا يمكن تحديدها مسبقاً (مثل خيارات الأسهم والضمانات والحقوق المماثلة). وفيما يتعلق بتعريف الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، فإن الدفعات الثابتة أو القابلة للتحديد وتواريخ الاستحقاق الثابتة تعني أن الاتفاق التعااقدي يحدد مبالغ وتواريخ الدفعات للمالك، مثل الفائدة ودفعات المبلغ الأصلي. ولا تمنع المخاطر الجوهرية لعدم الدفع تصنيف الأصل المالي على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق طالما أن دفعاته للتعاقدية ثابتة أو قابلة للتحديد وطالما يتم استيفاء المعايير الأخرى لذلك التصنيف. إذا كانت شروط أداة الدين الدائمة تنص على دفعات فائدة لفترة غير محددة، لا يمكن تصنيف الأداة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق لأنه لا يوجد تاريخ استحقاق.

تطبيق ١٨ يتم استيفاء معايير تصنيف الأصل المالي القابل للإستدعاء من قبل المنشأة المُصدرة على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إذا كان المالك قادراً ويؤي الاحتفاظ به حتى يتم استدعاؤه أو حتى تاريخ الاستحقاق ويمكنه استرداد كامل مبلغه المسجل بشكل جوهري. إن خيار الشراء الخاص بالمنشأة المُصدرة، إذا تمت ممارسته، يُعجل ببساطة من استحقاق الأصل. لكن إذا كان الأصل المالي قابلاً للإستدعاء على أساس يمكن أن ينتج عنه عدم استرداد المالك لكامل مبلغه المسجل بشكل جوهري، فلا يمكن تصنيف الأصل المالي على أنه استثمار محتفظ به حتى الاستحقاق. وتدرس المنشأة أي علاوة مدفوعة وتكاليف معاملة مرصعة في تحديد ما إذا كان يتم استرداد المبلغ المسجل بشكل جوهري.

تطبيق ١٩ إن الأصل المالي القابل للتداول (أي يحق للمالك أن يطلب من المنشأة المُصدرة تمديد أو استرداد الأصل المالي قبل تاريخ الاستحقاق) لا يمكن تصنيفه على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لأن الدفع لخاصية خيار البيع المستقبلي في الأصل المالي لا ينسجم مع إيداء الدية الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق.

تطبيق ٢٠ بالنسبة لمعظم الأصول المالية، تعتبر القيمة العادلة قياساً أكثر ملاءمة من التكلفة المطفأة. ويعتبر تصنيف المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق استثناء، ولكن فقط إذا كان لدى المنشأة نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق. وعندما تثير تصرفات المنشأة شكوكاً بشأن نيتها وقدرة الاحتفاظ بمثل هذه الاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق، تمنع الفقرة ٩ استخدام الاستثناء لفترة معقولة من الزمن.

تطبيق ٢١ لا يمكن للمنشأة أن تقيم حدثاً كارثياً بعيد الاحتمال مثل العسوط على بنك أو حدث مشابه يؤثر على شركة للتأمين في تحديد ما إذا كان لديها نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

تطبيق ٢٢ يمكن للمبيعات قبل تاريخ الاستحقاق أن تحقق الشرط الوارد في الفقرة ٩- وبالتالي لن تثار الأسئلة حول نية المنشأة الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الاستحقاق - و إذا كان من الممكن أن تُسبب إلى أي من التالي:

(أ) تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المُصدرة. على سبيل المثال، ليس بالضرورة أن تثير عملية بيع معينة تنبع للخفض في ملاءة الإئتمان من قبل وكالة تصنيف خارجية شكوكاً

حول نية المنشأة الاحتفاظ بالاستثمارات الأخرى حتى تاريخ الاستحقاق إذا قدم الانخفاض دليلاً على تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المصدرة التي يُحكم عليها من خلال الرجوع إلى ملاءة الائتمان عند الاعتراف الأولي. وعلى نحو مماثل، إذا كانت المنشأة تستخدم تصنيفات داخلية لتقييم المخاطر، فإن التغييرات في تلك التصنيفات الدلالية قد تساعد في تحديد المنشآت المصدرة التي كان لديها تدهور كبير في ملائتها المالية، شريطة أن يقدم منهج المنشأة في تعيين التصنيفات الدلالية والتغيرات في تلك التصنيفات قياساً موثقاً ومنهجياً وموضوعياً للجودة الائتمانية الخاصة بالمنشآت المصدرة. وإذا كان هناك دليل على انخفاض قيمة الأصل المالي (انظر الفقرتان ٥٨ و ٥٩)، كثيراً ما يعتبر التدهور في الملاءة المالية هاماً.

(ب) تغير في قانون الضريبة يلغي أو يقل بشكل جوهري وضع الإعفاء الضريبي من الفائدة على الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق (ولكن ليس تغيراً في قانون الضريبة يفتح معدلات الضريبة الهامشية المطبقة على دخل الفائدة).

(ج) عملية اندماج أصول رئيسية أو عملية تصريف رئيسية (مثل بيع قطاع معين) تقتضي بيع أو نقل الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق للمحافظة على وضع مخاطر سعر الفائدة الموجودة أو سياسة مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة (رغم أن اندماج الأصول هو حدث يقع ضمن سيطرة المنشأة، إلا أن التغيرات في محافظتها الاستثمارية للمحافظة على وضع مخاطر سعر الفائدة أو سياسة مخاطر الائتمان يمكن أن تكون نتيجة مترتبة وليست متوقعة).

(د) تغير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية يعدل بشكل جوهري إما ما يشكل استثماراً مسموحاً به أو الحد الأعلى لأنواع معينة من الاستثمارات، يؤدي بالتالي إلى أن تنصرف المنشأة بالاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق.

(هـ) تزايد كبير في متطلبات رأس المال التنظيمي للصناعة يؤدي إلى أن تقلص المنشأة من حجم عملياتها من خلال بيع الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(و) تزايد كبير في حجم مخاطر الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق المستخدمة لأغراض رأس المال التنظيمي المبني على المخاطر.

تطبيق ٢٣ لا يكون لدى المنشأة قدرة واضحة على الاحتفاظ باستثمار معين حتى تاريخ الاستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ استحقاق ثابت إذا:

(أ) لم يكن لدى المنشأة موارد مالية متوفرة للاستمرار في تمويل الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق؛ و

(ب) كانت خاضعة لقيود قانونية قديمة أو قيود أخرى تحبط نيتها الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق. (إلا أنه ليس بالضرورة أن يؤدي خيار الشراء الخاص بالمنشأة المصدرة إلى إحباط نية المنشأة الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق - انظر الفقرة تطبيق ١٨).

تطبيق ٢٤ يمكن أن تشير الظروف باستثناء تلك المذكورة في الفقرات تطبيق ١٦-٢٣ إلى أنه ليس لدى المنشأة نية إيجابية أو قدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

تطبيق ٢٥ تُقيم المنشأة نيتها وقدرتها على الاحتفاظ باستثماراتها حتى تاريخ الاستحقاق ليس فقط عدد الاعتراف الأولي بتلك الأصول المالية، بل أيضاً في تاريخ كل ميزانية عومية لاحقة.

القروض والذمم المدينة

تطبيق ٢٦ إن أي أصل مالي غير مشفق ذو دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد (بما في ذلك أصول القروض، والذمم المدينة التجارية، والاستثمارات في أدوات الدين، والودائع المحتفظ بها في اليبوك) يمكن أن يستوفي تعريف القروض والذمم المدينة. إلا أن الأصل المالي الذي تم تسعيره في سوق نشط (مثل أداة الدين، انظر الفقرة تطبيق ٢١) لا يكون مؤهلاً للتصنيف كقرض أو ذمم مدينة. ويمكن تصنيف الأصول المالية التي لا تستوفي تعريف القروض والذمم المدينة على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا حققت شروط ذلك للتصنيف (انظر الفقرة ٩ والفقرات تطبيق ١٦ - تطبيق ٢٥). عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي الذي يتم تصنيفه خلافاً لذلك على أنه قرض أو ذمم مدينة، يمكن أن تحدده المنشأة على أنه أصل مالي بالقيمة للعلة من خلال الربح أو الخسارة، أو على أنه متوفر برسم للبيع.

المشتقات الضمنية (ال فقرات ١٠-١٣)

تطبيق ٢٧ إذا لم يكن العقد الأساسي تاريخ استحقاق معن أو محدد مبيعاً ويمثل حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ تكون سماته ومخاطره الاقتصادية تخص أداة حقوق ملكية، وتحتاج المشتقة الضمنية لأن يكون لها سمات حقوق ملكية مرتبطة بنفس المنشأة لكي ينظر إليها على أنها ذات علاقة وثيقة. إذا لم يكن العقد الأساسي أداة حقوق ملكية ويلبي تعريف الأداة المالية، عندئذ تكون سماته ومخاطره الاقتصادية تخص أداة دين معينة.

تطبيق ٢٨ يتم فصل المشتقة الضمنية التي لا تنطوي على خيار (مثل عقد أجل ضمني أو عقد مبادلة ضمني) عن عقدها الأساسي على أساس شروطها الجوهرية المعنلة أو الضمنية لكي ينتج عن ذلك حصولها على قيمة عادلة بقيمة صفر عند الاعتراف الأولي. ويتم فصل المشتقة الضمنية المبنية على الخيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أعلى أو حد أدنى ضمني أو المبادلة الضمنية) عن عقدها الأساسي على أساس الشروط المعنلة لخاصية الخيار. ويكون المبلغ المسجل الأولي للأداة الأساسية هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة الضمنية.

تطبيق ٢٩ يتم عموماً معاملة المشتقات الضمنية المتعددة في الأداة الواحدة على أنها مشتقة ضمنية مركبة واحدة، إلا أنه تتم محاسبة المشتقات الضمنية التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" بشكل منفصل على تلك التي يتم تصنيفها على أنها أصول أو التزامات. بالإضافة إلى ذلك، إذا كان لدى الأداة أكثر من مشتقة ضمنية واحدة وكانت تلك المشتقات ترتبط بالتعرض لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها بسهولة ومستقلة عن بعضها البعض، يتم محاسبتها بشكل منفصل عن بعضها البعض.

تطبيق ٣٠ إن السمات والمخاطر الاقتصادية للمشتقة الضمنية لا ترتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي (الفرقة ١١(أ)) في الأمثلة التلقائية. وتقوم المنشأة في هذه الأمثلة، على افتراض استيفاء الشروط في الفقرة ١١(ب) و(ج)، بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي.

(أ) لا يكون خيار البيع الضمني في أداة تمكن المالك من أن يطلب من المنشأة المصدرة إعادة شراء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التخفيض في سعر أو مؤشر حقوق الملكية أو السلعة مرتبطاً بشكل وثيق بإداة الدين الأساسية.

(ب) لا يكون خيار الشراء الضمني في أداة حقوق ملكية تمكن المنشأة المصدرة من إعادة شراء أداة حقوق الملكية تلك بسعر محدد مرتبطاً بشكل وثيق بإداة حقوق الملكية الأساسية من

وجهة نظر المالك (من وجهة نظر المنشأة المُصدرة، يعتبر خيار البيع أداة حقوق ملكية شريطة أن يحقق شروط ذلك التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وفي تلك الحالة يتم استثنائه من نطاق هذا المعيار).

(ج) لا يكون الخيار أو الشرط التلقائي لتمديد المدة المتبقية حتى تاريخ استحقاق لأداة دين معينة مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متزامن على سعر الفائدة الحالي التقريبي في السوق في وقت التمديد. إذا قامت منشأة معينة بإصدار أداة دين وقام مالك أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء على أداة الدين لطرف ثالث، تعتبر المنشأة المُصدرة خيار الشراء على أنه تمديد للفترة حتى تاريخ الإستمحاق لأداة الدين شريطة أن يكون من الممكن أن يطلب من المنشأة المُصدرة المشاركة في عملية إعادة تسويق أداة الدين أو تسهيلها نتيجة ممارسة خيار الشراء.

(د) لا تكون لفائدة حسب مؤشرات حقوق الملكية أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين - الذي يستخدم من خلاله مبلغ لفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر على قيمة أدوات حقوق الملكية - مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ) لا تكون لفائدة حسب مؤشرات السلفة أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين - الذي يستخدم من خلاله مبلغ لفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر على سعر السلفة (مثل الذهب) - مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(و) لا تكون خاصية تحويل حقوق الملكية الضمنية في أداة دين قابلة للتحويل مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية من وجهة نظر مالك الأداة (من وجهة نظر المنشأة المُصدرة، يعتبر خيار تحويل حقوق الملكية أداة حقوق ملكية ويتم استثنائه من نطاق هذا المعيار شريطة أن يحقق شروط ذلك التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

(ز) لا يكون خيار الشراء أو البيع أو الدفع المميق الضمني في عقد دين أساسي أو عقد تأمين أساسي مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن سعر ممارسة الخيار مساوياً تقريباً في كل تاريخ ممارسة المطفأة لأداة الدين الأساسية أو المبلغ المسجل لعقد التأمين الأساسي. ومن وجهة نظر المنشأة المُصدرة لأداة دين قابلة للتحويل تطوي على خاصية خيار الشراء أو البيع الضمني، يتم تقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً على نحو وثيق بعقد الدين الأساسي قبل فصل عنصر حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ح) لا تكون مشتقات الإئتمان الضمنية في أداة دين أساسية والتي تسمح لطرف واحد (المستفيد) بنقل مخاطر الإئتمان لأصل مرجعي محدد، قد لا يملكه، إلى طرف آخر (الكفيل) مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية. وتسمح مشتقات الإئتمان هذه للكفيل أن يتحمل مخاطر الإئتمان المرتبطة بالأصل المرجعي بدون أن يمتلكه مباشرة.

تطبيق ٣١ من الأمثلة على الأداة المختلطة هي الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بإرجاع الأداة المالية إلى المنشأة المصدرة مقابل مبلغ من النقد أو أصول مالية أخرى يختلف على أساس للتغير في مؤشر السلعة أو حقوق الملكية الذي يمكن أن يرتفع أو ينخفض (أداة قابلة للتداول). ما لم تحدد المنشأة المصدرة عند الإعراف الأولي الأداة القابلة للتداول على أنها يلتزم مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يُطلب منها فصل المشتقة الضمنية (أي دفعة المبلغ الأصلي حسب المؤشر) بموجب الفقرة ١١ لأن العقد الأساسي هو أداة دين بموجب الفقرة "تطبيق ٢٧" ولأن دفعات المبلغ الأصلي حسب المؤشر لا ترتبط بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية بموجب الفقرة "تطبيق ٣٠" (١). ولأن دفعات المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد وتخفض، تكون المشتقة للضمنية مشتقة بدون خيار تُستخدم قيمتها كمؤشر على المتغير ذو الصلة.

تطبيق ٣٢ في حالة الأداة القابلة للتداول التي يمكن إرجاعها في أي وقت مقابل نقد مساوي لحصة تأسسية من صافي قيمة الأصل الخاص بالمنشأة (مثل وحدات صندوق استثمار مشترك غير محدد أو بعض منتجات الاستثمار المرتبطة بالوحدات)، فإن الأثر المنكي عن فصل المشتقة الضمنية ومحاسبة كل عنصر هو قياس الأداة المركبة بمبلغ الإستراد الذي يستحق دفعه في تاريخ الميزانية العمومية إذا مارس المالك حقه بإرجاع الأداة إلى المنشأة المصدرة.

تطبيق ٣٣ ترتبط السمات والمخاطر الاقتصادية للمشتقة الضمنية على نحو وثيق بالسمات والمخاطر الاقتصادية للعقد الأساسي في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، لا تقوم المنشأة بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي:

(أ) إن المشتقة الضمنية، التي يكون فيها البند ذو الصلة هو سعر الفائدة أو مؤشر سعر الفائدة الذي يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يمكن خلافاً لذلك دفعه أو قبضه على عقد دين أساسي ينطوي على فائدة أو عقد تأمين، ترتبط بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن من الممكن تسوية الأداة المركبة بطريقة لا يسترد فيها المالك بشكل جوهري جميع استثماراته المعترف بها أو يمكن للمشتقة للضمنية على الأقل مضاعفة محل العقد الأولي للمالك على العقد الأساسي ويمكن أن ينتج عنها محل يكون على الأقل ضعفي عائد السوق لعقد بنفس شروط العقد الأساسي.

(ب) يكون الحد الأعلى أو الحد الأدنى الضمني على سعر الفائدة على عقد دين أو عقد تأمين مرتبطاً على نحو وثيق بالعقد الأساسي، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند أو فوق سعر الفائدة في السوق ولن يكون الحد الأدنى عند أو أقل من سعر الفائدة في السوق عند إصدار العقد، وأن لا يتم تعديل الحد الأعلى أو الحد الأدنى في ما يتعلق بالعقد الأساسي.

(ج) تكون مشتقة العملة الأجنبية للضمنية التي توفر مجموعة من المبالغ الأصلية أو دفعات الفائدة التي يُعبر عنها بالعملة الأجنبية وتكون مدمجة في أداة دين أساسية (مثل سند العملة المزوجة) مرتبطة على نحو وثيق بأداة الدين الأساسية. ولا يتم فصل مثل هذه المشتقة عن الأداة الأساسية لأن معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات"

الأجنبية" يقتضي الإعراف بأرباح وخسائر العملة الأجنبية على البنود النقدية في حساب الربح أو الخسارة.

(د) إن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية في عقد أساسي لا يكون عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد شراء أو بيع بند غير مالي حيث يُعز عن السعر بالعملة الأجنبية) ترتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي شريطة أن لا يتم تعديلها، ولا تشمل ميزة الخيار وتقتضي التعبير عن دفعات بإحدى العملات التالية:

(١) العملة الوظيفية لأي طرف جوهري في العقد؛ أو

(٢) العملة التي يتم بها عادة للتعبير عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو توريدها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣) العملة التي تستخدم عادة في العقود لشراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الاقتصادية التي تحدث فيها المعاملة (مثلا عملة سائلة ومستقرة نسبيا تستخدم عادة في المعاملات التجارية المحلية أو التجارية الخارجية).

(هـ) يكون خيار الدفع المبني الضمني في جزء الفائدة وحده أو جزء المبلغ الأصلي وحده مرتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي شريطة أن يكون العقد الأساسي (١) نشأ بشكل أولي من فصل الحق باستلام التكاليف النقدية التعاقدية للأداة المالية التي لا تشمل، بعد ذاتها، على مشتقة ضمنية، (٢) لا يتضمن أية شروط غير موجودة في عقد الدين الأساسي الأصلي.

(و) تكون المشتقة الضمنية في عقد الإيجار الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية عبارة عن (١) مؤشر متعلق بالتضخم مثل مؤشر دفعت الإيجار إلى مؤشر أسعار المستهلك (شريطة أن لا يتم زيادة الإيجار وأن يرتبط المؤشر بالتضخم في البيئة الاقتصادية الخاصة بالمنشأة)، أو (٢) إيجارات طارئة تستند إلى المبيعات ذات العلاقة، أو (٣) إيجارات طارئة تستند إلى أسعار الفائدة المتغيرة.

(ز) تكون خاصية ربط الوحدات الضمنية في الأداة المالية الأساسية أو عقد التأمين الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالأداة الأساسية أو العقد الأساسي إذا تم قياس الدفعات المعبر عنها بالوحدة بقيم الوحدة الحالية التي تعكس القيم العادلة لأصول صندوق الاستثمار. وتعتبر خاصية ربط الوحدات شرطا تعاقديا يقتضي التعبير عن الدفعات بوحدات صندوق استثمار داخلي أو خارجي.

(ح) تكون المشتقة الضمنية في عقد مرتبطة على نحو وثيق بعقد التأمين الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية وعقد التأمين الأساسي معتمدين على بعضهما البعض بشكل كبير بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل (أي دون أن يؤخذ عقد التأمين بعين الاعتبار).

الأدوات المالية التي تحتوي على مشتقات ضمنية

تطبيق ١٣٣ عندما تصبح المنشأة طرفاً لأداة مختلفة (مجمعة) تحتوي على مشتقة واحدة أو أكثر فإن الفقرة ١١ تتطلب أن تحدد المنشأة أية مشتقة ضمنية في هذه الأداة، وتقييم ما إذا كان يطلب فصلها عن العقد الأصلي، وبالنسبة للمشتقات الضمنية التي يطلب فصلها قياس المشتقات بالقيمة العادلة عند الاعتراف المبني وفيما بعد، ومن الممكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيداً أو ينجم عنها قياسات أقل موثوقية من قياس الأداة بأكملها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ولهذا السبب يسمح هذا المعيار أن تحدد الأداة بأكملها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تطبيق ٣٣ب من الممكن استخدام هذا التحديد سواء كلفت الفقرة ١١ تتطلب فصل المشتقات الضمنية عن المقد الأصلي أو تمنع هذا الفصل، غير أن الفقرة ١١ لا تبرز تحديد الأداة المختلفة (المجمعة) أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو للخسارة في الحالات المبينة في الفقرة ١١(أ)، ب لأن إجراء ذلك لن يقلل من التعقيد أو يزيد للموثوقية.

الإعتراف وإلغاء الإعتراف (الفقرات ١٤-٤٢)

الإعتراف المبدئي (الفقرة ١٤)

تطبيق ٣٤ نتيجة المبدأ الوارد في الفقرة ١٤، تعترف للمنشأة بجميع حقوقها وإلتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في ميزانيتها العمومية على أنها أصول وإلتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تعيق محاسبة نقل الأصول المالية على أنه عملية بيع (انظر الفقرة ٤٩). إذا لم يكن نقل الأصل المالي مؤهلاً لإلغاء الإعتراف، فلا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به (انظر الفقرة ٥٠).

تطبيق ٣٥ فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ١٤:

- (أ) يتم الإعتراف بالنظم المدينة والنظم للدائنة غير المشروطة على أنها أصول أو إلتزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد ويكون لها، نتيجة لذلك، حقاً قانونياً باستلام النقد أو إلتزاماً قانونياً بدفع للنقد.
- (ب) لا يتم عموماً الإعتراف بالأصول التي سيتم شراؤها والإلتزامات التي سيتم تكبدها نتيجة إلتزام ثابت بشراء أو بيع البضائع أو الخدمات إلى أن يقوم واحد من الأطراف على الأقل بأداء ما يترتب عليه بموجب الاتفاقية. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تعترف عموماً بأصل معين في وقت الإلتزام (والمنشأة التي تقدم الطلبية لا تعترف بالالتزام معين) لكنها تؤخر بدلاً من ذلك الإعتراف إلى أن يتم شحن أو تسليم أو تقديم الخدمات أو البضائع المطلوبة. وإذا كان الإلتزام الثابت بشراء أو بيع للبند غير المالية يندرج ضمن نطاق هذا المعيار بموجب الفقرات ٥-٧، يتم الاعتراف بصافي قيمته العادلة على أنها أصل أو إلتزام في تاريخ الإلتزام (انظر (ج) أعلاه). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تحديد إلتزام ثابت غير معترف به مسبقاً على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة، يتم الإعتراف بأي تغير في صافي القيمة العادلة يُنسب إلى المخاطر المحوطة على أنه أصل أو إلتزام بعد بدء التحوط (انظر الفقرتان ٩٣ و ٩٤).

- (ج) يتم الإعتراف بالعقد الأجل للذي يتدرج ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات ٧-٢) على أنه أصل أو إلتزام في تاريخ الإلتزام، بدلا من التاريخ الذي تتم فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفا في عقد أجل، تكون عادة للقيم العادلة للحق والإلتزام متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الأجل هو صفر. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والإلتزام هو صفر، يتم الإعتراف بالعقد على أنه أصل أو إلتزام.
- (د) يتم الإعتراف بعقد الخيار التي تتدرج ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات ٧-٢) على أنها أصول أو إلتزامات عندما يصبح المالك أو الكاتب طرفا في العقد.
- (هـ) لا تعتبر المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتماليتها، أصولا أو إلتزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفا في العقد.

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية باستلام التفتقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقبيا بدفع التفتقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٨ ب)).

تطبيق ٣٧ يحدث الوضع المذكور في الفقرة ١٨ ب) عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية باستلام التفتقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقبيا بدفع التفتقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة عبارة عن منشأة ذات أغراض خاصة أو صندوق ائتمان، وتصدر حصص انتفاعية للمستثمرين في الأصول المالية ذات الصلة التي تملكها وتوفر الصيانة لتلك الأصول المالية. وفي تلك الحالة، تكون الأصول المالية مؤهلة لإلغاء الاعتراف إذا تحققت الشروط في الفقرتين ١٩ و ٢٠.

تطبيق ٣٨ يمكن أن تكون المنشأة، خلال تطبيق الفقرة ١٩، على سبيل المثال هي المادة للأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تشمل على منشأة موحدة ذات أغراض خاصة قامت بشراء الأصل المالي وتنتقل التفتقات النقدية إلى مستثمرين آخرين غير ذي علاقة.

تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية (الفقرة ٢٠)

تطبيق ٣٩ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشأة بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري:

- (أ) بيع غير مشروط للأصل المالي؛
- (ب) بيع الأصل المالي مع خيار إعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء؛ و
- (ج) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أعلى من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أقل من سعر السوق قبل انتهاء مدته).

تطبيق ٤٠ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشأة بالاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري:

- (أ) معاملة بيع وإعادة شراء حيث يكون سعر إعادة الشراء سعرا ثابتا أو يكون سعر البيع مضافا إليه عقد المقرض؛
- (ب) اتفاقية إقراض أوراق مالية؛
- (ج) بيع الأصل المالي مع مبادلة إجمالي للعقد الذي يعيد نقل التعرض لمخاطر السوق إلى المنشأة؛
- (د) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أقل بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أقل من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أعلى من سعر السوق قبل انتهاء مدته)؛ و
- (هـ) بيع الذمم المدينة قصيرة الأجل التي تضمن فيها المنشأة أن تعوض المنقول إليه عن خسائر الائتمان التي من المرجح أن تحدث.

تطبيق ٤١ إذا حددت المنشأة، نتيجة عملية النقل، أنها قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها لا تعترف بالأصل المنقول مجددا في فترة مستقبلية، ما لم تعيد شراء الأصل المنقول في معاملة جديدة.

تقييم نقل السيطرة

تطبيق ٤٢ لا تحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا كان لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا لم يكن لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. ويكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان متداولاً في سوق نشط لأنه بإمكان المنقول إليه إعادة شراء الأصل المنقول في السوق إذا كان بحاجة لإرجاع الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، يمكن أن يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان الأصل المنقول خاضعاً لخيار معين يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، لكن باستطاعة المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول في السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا احتفظت المنشأة بهذا الخيار ولم يكن باستطاعة المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول في السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

تطبيق ٤٣ يكون لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل المنقول فقط إذا كان بإمكان المنقول إليه بيع الأصل المنقول بجملة إلى طرف ثلاث أويس له علاقة ويكون قادر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي الجانب ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل. والسؤال المهم هو ماذا يستطيع المنقول إليه أن يفعل أثناء الممارسة، وليس ما هي الحقوق التعاقدية التي يملكها فيما يتعلق بما يستطيع فعله بالأصل المنقول أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجودة على وجه الخصوص:

(أ) يكون الحق التعاقدى بالتصرف بالأصل المنقول أثر عملي قليل إذا لم يكن هناك سوق للأصل المنقول؛ و

(ب) يكون للقدرة على التصرف بالأصل المنقول أثر عملي قليل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب:

(١) يجب أن تكون قدرة المنقول إليه على التصرف بالأصل المنقول مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة أحادية الجانب)؛ و

(٢) يجب أن يكون المنقول إليه قادراً على التصرف بالأصل المنقول دون الحاجة إلى إرفاق شروط مقيدة على عملية النقل (مثال الشروط حول كيفية تخديم أصل قرض معين أو خيار يعطي المنقول إليه الحق بإعادة شراء الأصل).

تطبيق ٤٤ إن عدم احتمالية أن يبيع المنقول إليه الأصل المنقول لا تعني بحد ذاتها أن الناقل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. لكن إذا ألقى خيار البيع أو الضمانة المنقول إليه من بيع الأصل المنقول، يكون الناقل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. على سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمانة ذو قيمة كافية فإنه يقيّد المنقول إليه من بيع الأصل المنقول لأن المنقول إليه أن يقوم، على الصعيد العملي، ببيع الأصل للمنقول إلى طرف ثالث دون إرفاق خيار مشابه أو شروط محددة أخرى. وبدلاً من ذلك، يحتفظ المنقول إليه بالأصل المنقول لكي يحصل على دفعات بموجب الضمانة أو خيار البيع. ويموجب هذه الظروف، يحتفظ الناقل بالسيطرة على الأصل المنقول.

النقل المؤهل لعكس الإعراف

٤٥ تطبيق يمكن أن تحتفظ المنشأة بالحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المنقولة كتعويض عن خدمة تلك الأصول. ويتم تخصيص الجزء الذي تنتازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة إلى أصل الخدمة أو إلزام الخدمة. والجزء الذي لا تنتازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط (لا تشمل أي دفعة من المبلغ الأصلي). على سبيل المثال، إذا لم تنتازل المنشأة عن أي فائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة، فإن توزيع الفائدة بأكمله هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، يتم استخدام القيم العادلة لأصل الخدمة والذمة المدينة التي تتعلق بدفعات الفائدة فقط لتخصيص المبلغ المسجل للذمة المدينة بين الجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به من الأصل والجزء الذي يستمر الإعراف به. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو أن الرسوم التي سيتم استلامها لا يتوقع أن تعوض المنشأة بشكل كافٍ عن أداء الخدمة، يتم الإعراف بالالتزام معين للالتزام التعاقدى للتخديم بالقيمة العادلة.

٤٦ تطبيق أثناء تقدير القيم العادلة للجزء الذي يستمر الإعراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به لأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة في الفقرات ٤٨ و ٤٩ وتطبيق ٦٩- تطبيق ٨٢* بالإضافة إلى الفقرة ٢٨.

النقل غير المؤهل لعكس الإعراف

٤٧ تطبيق ما يلي هو تطبيق للمبدأ المحدد في الفقرة ٢٩. فإذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لخصائر التشر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعراف بالأصل المنقول لأن المنشأة قد احتفظت بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعراف بالأصل المنقول في مجمله ويتم الإعراف بالمقابل المستم على أنه إلزام.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

٤٨ تطبيق في ما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المنقول والالتزام ذو العلاقة بموجب الفقرة ٣٠.

جميع الأصول

(أ) إذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لدفع خسائر التشر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعراف بالأصل المنقول إلى حد المشاركة المستمرة، يتم قياس الأصل المنقول في تاريخ عملية النقل (١) بالمبلغ المسجل للأصل، أو (٢) بالحد الأعلى للمقابل المستم في عملية النقل الذي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديده (مبلغ الضمانة)، أيهما أقل. ويتم قياس الالتزام ذو العلاقة بشكل لولي بمبلغ الضمانة مضاعفاً إليه القيمة العادلة للضمانة (والذي يكون عادة المقابل المستم للضمانة). ونتيجة لذلك، يتم الإعراف بالقيمة العادلة الأولية للضمانة في حساب الربح أو الخسارة على مبدأ القسمة الزمنية (انظر الفقرة ١٨) ويتم تخفيض القيمة المسجلة للأصل من خلال أي خسائر لتخفيض قيمة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة

(ب) إذا كان الالتزام خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، يتم قياس الالتزام ذو العلاقة بسعر تكلفته (أي المقابل المستلم) التي يتم تعديلها لإطفاء أي فرق بين تلك التكلفة والتكلفة المطفأة للأصل المنقول في تاريخ انتهاء الخيار. على سبيل المثال، نفترض أن التكلفة المطفأة والمبلغ المسجل للأصل في تاريخ عملية النقل قيمتهما ٩٨ وحدة عملة وأن المقابل للمستلم هو ٩٥ وحدة عملة. ستكون التكلفة المطفأة للأصل في تاريخ ممارسة الخيار قيمتها ١٠٠ وحدة عملة. أما المبلغ المسجل الأولي للالتزام ذو العلاقة فقيمته ٩٥ وحدة عملة ويتم الإعتراف بالفرق بين قيمتي ٩٥ وحدة عملة و ١٠٠ وحدة عملة في حساب الربح أو للخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وإذا تم ممارسة الخيار، يتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل للالتزام ذو العلاقة وسعر الممارسة في حساب الربح أو للخسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يستمر قياس الأصل بقيمته العادلة. ويتم قياس الالتزام ذو العلاقة بما يلي (١) سعر ممارسة الخيار مطروحا منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المنقول مطروحا منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الالتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والالتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ٨٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدات عملة، يكون المبلغ المسجل للالتزام ذو العلاقة هو ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة - ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل المنقول هو ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يتم قياس الالتزام ذو العلاقة بسعر ممارسة الخيار مضافا إليه القيمة الزمنية للخيار. ويكون قياس الأصل بالقيمة العادلة مقتضيا على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار - أيهما أقل، لأنه ليس لدى المنشأة الحق بالزيادات في القيمة العادلة للأصل المنقول عن سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن صافي المبلغ المسجل للأصل والالتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة للالتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، يكون المبلغ المسجل للالتزام ذو العلاقة هو ١٠٥ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (أي هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان خيار الحد الأعلى والحد الأدنى، على شكل خيار شراء مشتري وخيار بيع مكتوب، يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر بقياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الالتزام ذو العلاقة (١) بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منه القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان سعر

خيار للشراء أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منه القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قيس الالتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والالتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تتقل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة وتشتري في نفس الوقت خيار شراء بسعر ممارسة قيمته ١٢٠ وحدة عملة وتكتب خيار بيع بسعر ممارسة قيمته ٨٠ وحدة عملة. ونفترض أيضا أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ عملية النقل. والقيمة الزمنية لخيار البيع وخيار الشراء هي ١ وحدة عملة و ٥ وحدات عملة على التوالي. وفي هذه الحالة، تعتبر المنشأة بأصل قيمته ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) واللتزام قيمته ٩٦ وحدة عملة ((١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة) - ٥ وحدات عملة). وهذا يعطي صافي قيمة أصل يساوي ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة.

جميع النقلات

تطبيق ٤٩ إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الاعتراف، لا يتم محاسبة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية للنقل المتعلقة بعملية النقل بشكل منفصل على أنها مشتقات إذا كان سينتج عن الاعتراف بكل من المشتقة والأصل المنقول أو الالتزام الناشئ من عملية النقل الاعتراف بنفس الحقوق أو الالتزامات مرتين. على سبيل المثال، يمكن أن يمنع خيار الشراء المحتفظ به من قبل النقال محاسبة نقل الأصول المالية على أنها عملية بيع. وفي تلك الحالة، لا يتم الاعتراف بخيار الشراء بشكل منفصل على أنه أصل مشتق.

تطبيق ٥٠ إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الاعتراف، لا يعترف بالمنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به. ويقوم المنقول إليه بإلغاء الاعتراف بالنقد أو المقابل الآخر المنفوق ويعترف بالذمة المدينة من النقال. وإذا كان للنقال الحق والالتزام بإعادة شراء المسيطرة على كامل الأصل المنقول مقابل مبلغ ثابت (مثل أن تكون بموجب اتفاقية إعادة شراء)، يمكن للمنقول إليه محاسبة ذمته المدينة على أنها قرض أو ذمة مدينة.

أمثلة

تطبيق ٥١ توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ إلغاء الاعتراف في هذا المعيار:

(أ) **اتفاقيات إعادة الشراء وإقرض الأوراق المالية.** إذا تم بيع الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة شرائه بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافا إليه عائد المقرض أو إذا تم إقرضه بموجب اتفاقية معينة لإعادته إلى النقال، فلا يلغى الاعتراف به لأن النقال يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وإذا حصل المنقول إليه على الحق ببيع أو رهن الأصل، يقوم النقال بإعادة تصنيف الأصل في ميزانيته العمومية، مثلا، على أنه أصل مقدم كقرض أو ذمة لإعادة الشراء.

(ب) **اتفاقيات إعادة الشراء وإقرض الأوراق المالية - الأصول المتطلقة بشكل جوهري.** إذا تم بيع الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة شراء نفس الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافا إليه عائد المقرض أو إذا تم إقرض أو اقتراض الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة نفس الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري إلى

الناقل، فلا يلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.

(ج) *اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية* - حق الاستبدال. إذا منحت اتفاقية إعادة الشراء بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مسلوي لسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، أو معاملة إقراض أوراق مالية مشابهة، المنقول إليه الحق باستبدال الأصول المشابهة والتي لها قيمة عائدة مساوية للأصل المنقول في تاريخ إعادة الشراء، فلا يلغى الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة إعادة للشراء أو إقراض الأوراق المالية لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.

(د) *حق الرض الأول لإعادة الشراء بالقيمة العادلة*. إذا قامت المنشأة ببيع الأصل المالي واحتفظت فقط بحق الرض الأول لإعادة شراء الأصل المنقول بالقيمة العادلة إذا قام المنقول إليه لاحقاً ببيعه، تلغى المنشأة الإعتراف بالأصل لأنها نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(هـ) *عملية البيع وإعادة الشراء*. يشار أحياناً لعملية إعادة شراء الأصل المالي بعد فترة قصيرة من بيعه بعملية البيع وإعادة الشراء. ولا تحول عملية إعادة الشراء هذه دون إلغاء الإعتراف شريطة أن تحقق المعاملة الأصلية متطلبات إلغاء الإعتراف. لكن إذا تم إبرام اتفاقية لبيع الأصل المالي بشكل مترامن مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، علناً لا يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(و) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أقل بكثير من سعر السوق*. إذا كان من الممكن إعادة شراء الأصل المالي المنقول من قبل الناقل وكان سعر خيار الشراء أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وعلى نحو مماثل، إذا كان من الممكن إعادة بيع الأصل المالي من قبل المنقول إليه وكان سعر خيار البيع أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف لأن الناقل قد احتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ز) *خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أعلى بكثير من سعر السوق*. يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي الذي يتم نقله والخاضع فقط لخيار بيع ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به المنقول إليه أو خيار شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به الناقل. هذا لأن الناقل قد نقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ح) *الأصول التي يمكن بسهولة الحصول عليها للخاضعة لخيار شراء لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق*. ويتم إلغاء الإعتراف بالأصل إذا احتفظت المنشأة بخيار شراء على أصل يمكن بسهولة للحصول عليه في السوق ولا يكون سعر شرائه أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق. وهذا لأن المنشأة (١) لم تحتفظ أو تتقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية، و (٢) لم تحتفظ بالسيطرة. لكن إذا لم يكن من الممكن للحصول بسهولة على الأصل في السوق، يُمنع إلغاء الإعتراف إلى حد مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء وذلك لأن المنشأة احتفظت بالسيطرة على الأصل.

(ط) *الأصل الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه والخاضع لخيار بيع مكتوب من قبل المنشأة لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق*. إذا قامت المنشأة

بنقل الأصل المالي الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يكون سعره أعلى بكثير من سعر السوق، لا تحتفظ المنشأة ولا تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع قيماً بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يستمر الاعتراف بالأصل إلى الحد الذي تستمر فيه مشاركة الناقل (انظر الفقرة ٤٤). ونقوم المنشأة بنقل السيطرة على الأصل إذا لم يكن خيار البيع قيماً بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يتم إلغاء الاعتراف بالأصل.

(ي) الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء بالقيمة العادلة أو اتفاقية إعادة شراء أجل. يؤدي نقل الأصل المالي الخاضع فقط لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء أجل يكون لها سعر ممارسة أو سعر إعادة شراء مساو للقيمة العادلة للأصل المالي في وقت إعادة الشراء إلى إلغاء الاعتراف بسبب نقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.

(ك) خيارات البيع أو الشراء التي يتم تسويتها نقداً. تقوم المنشأة بعملية نقل الأصل المالي الخاضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء أجل الذي سيتم تسويته بصافي النقد لتحديد ما إذا احتفظت أو نقلت جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وإذا لم تحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها تحدد ما إذا احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. إن تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء الأجل بصافي النقد لا تعني تلقائياً أن المنشأة قد نقلت السيطرة (انظر الفقرات تطبيق ٤٤* و(ز) و(ح) و(ط)).

(ل) إلغاء مخصص الحساب. إن إلغاء مخصص الحساب هو خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يعطي المنشأة الحق بإعادة المطالبة بالأصول المنقولة الخاضعة لقيود معينة. ويحول هذا الخيار دون إلغاء الاعتراف فقط إلى حد المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (على افتراض أن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول)، شريطة أن ينتج عن هذا الخيار عدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ المسجل والموافق من عملية نقل أصول القروض قيمتها ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة ويمكن إعادة شراء أي قرض منفرد ولكن المبلغ الإجمالي للقروض التي يمكن إعادة شراؤها لا يمكن أن يتجاوز ١٠٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠٠٠٠ وحدة عملة من القروض يمكن أن تكون مؤهلة لإلغاء الاعتراف.

(م) عملية شراء الأوراق المتوفرة. إن المنشأة، التي يمكن أن تكون للناقل، التي تقوم بخدمة الأصول المنقولة يمكن أن تحتفظ بعملية شراء الأوراق المتوفرة لشراء الأصول المنقولة المتبقية عندما ينخفض مبلغ الأصول المتداولة إلى مستوى محدد تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عيباً بالقياس إلى منافع الخدمة. وتحول عملية شراء الأوراق المتوفرة دون إلغاء الاعتراف فقط إلى حد مبلغ الأصول الخاضعة لخيار الشراء، شريطة أن ينتج عن هذه العملية عدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري وعدم قدرة المنقول إليه على بيع الأصول.

(ن) *الفوائد المحتجزة الملحقة وضمائم الائتمان الملحقة*. يمكن أن تقدم المنشأة المنقول إليه تصنيف ائتماني من خلال إلحاق بعض أو جميع فوائدها المحتجزة في الأصل المنقول. وكخيار بديل، يمكن أن تقدم المنشأة تصنيفاً ائتمانياً للمنقول إليه على شكل ضمانة ائتمان يمكن أن تكون محددة أو غير محددة بمبلغ معين. وإذا احتفظت المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، يستمر الاعتراف بالأصل بمجمله. وإذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري جميع، مخاطر الملكية واحتفظت بالسيطرة، يُمنع إلغاء الاعتراف إلى حد مبلغ النقد أو الأصول الأخرى التي يمكن أن يطلب من المنشأة دفعها.

(س) *مبادلات إجمالي العائد*. يمكن للمنشأة أن تبيع أصلاً مالياً إلى المنقول إليه وتدخل في مبادلة إجمالي عائد مع المنقول إليه، يتم بموجبها تسديد جميع التكتفات النقدية لدفعات الفائدة من الأصل ذو الصلة إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة سعر متغير وتحمل المنشأة أي زيادة أو نقصان في القيمة العادلة للأصل ذي الصلة. وفي هذه الحالة، يُمنع إلغاء الاعتراف بكامل الأصل.

(ع) *مبادلات سعر الفائدة*. يمكن أن تنقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلاً مالياً ذو سعر ثابت وتدخل في مبادلة سعر فائدة مع المنقول إليه لاستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الإسمي للمبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي المنقول. ولا تحول مبادلات سعر الفائدة دون إلغاء الاعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات يتم تسديدها على الأصل المنقول.

(ف) *مبادلات سعر الفائدة المطفأة*. يمكن أن تنقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلاً مالياً ذو سعر ثابت يتم دفعه عبر الوقت، ويمكن أن تيرم عملية مبادلة سعر فائدة مطفأة مع المنقول إليه لاستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الإسمي. وإذا انخفض المبلغ الإسمي للمبادلة بحيث يساوي المبلغ الأصلي للأصل المالي المنقول غير المسدد في أي مرحلة من الوقت، ينتج عن المبادلة عموماً احتفاظ المنشأة بمخاطر كبيرة فيما يتعلق بالدفع المسبق، وفي هذه الحالة تستمر المنشأة بالاعتراف بكامل الأصل المنقول أو تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول إلى حد استمرار مشاركتها. وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن إطفاء المبلغ الإسمي للمبادلة مرتبطاً بالمبلغ الأصلي غير المسدد للأصل المنقول، لا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بمخاطر الدفع المسبق على الأصل. وعليه، فإنه لا يحول دون إلغاء الاعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات فائدة يتم تسديدها على الأصل المنقول ولا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بأي مخاطر ومكافآت ملكية أخرى كبيرة على الأصل المنقول.

تطبيق ٥٢ توضح هذه الفقرة تطبيق منهج المشاركة المستمرة عندما تكون المشاركة المستمرة للمنشأة جزء من الأصل المالي.

نفترض أن لدى المنشأة محفظة قروض مستحقة الدفع مسبقاً ذات قسيمة وم سعر فائدة فطسي مقدارها ١٠% وذات مبلغ أصلي وتكلفة مطلقة بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. ونقوم بإيرام محاملة يحصل فيها المنقول إليه، مقابل دفعة قيمتها ٩,١١٥ وحدة عملة، على الحق بقيمة ٩,٠٠٠ وحدة عملة من أي تحصيلات المبلغ الأصلي مضافاً إليه فائدة بنسبة ٩,٥%. وتحتفظ المنشأة بحقوق في ١,٠٠٠ وحدة عملة من أي تحصيلات المبلغ الأصلي مضافاً إليه فائدة بنسبة ١٠%، مضافاً إليها توزيع الزيادة ومقدارها ٠,٥% على وحدات العملة المتبقية من المبلغ الأصلي بقيمة ٩,٠٠٠. ويتم تخصيص التحصيلات من الصفات المبيقة بين المنشأة والمنقول إليه بشكل تكاملي بنسبة ١:٩، لكن يتم ققطاع أي تعثرات في السداد من فائدة المنشأة وتقييمها ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم استنفاد تلك الفائدة. وتكون القيمة للعائلة للقروض في تاريخ المعاملة هي ١٠,١٠٠ وحدة عملة وتكون القيمة للعائلة المقدرة لتوزيع الزيادة بنسبة ٠,٥% هي ٤٠ وحدة عملة.

وتحدد المنشأة أنها قامت بنقل بعض مخاطر ومكافآت الملكية الهامة (مثلاً، مخاطر هامة للرفع للسبق) ولكنها احتفظت أيضاً ببعض مخاطر ومكافآت الملكية الهامة (سبب فوائدها المحتجزة الملحق) واحتفظت السيطرة، لذلك فإنها تطبق منهج المشاركة المستمرة.

ومن أجل تطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحويل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بفائدة محتجزة تناسبية كاملة بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة، إضافة إلى (ب) إلحاق تلك الفائدة المحتجزة لتوفير التحسين الائتماني للمنقول إليه عن خسائر الائتمان.

تقوم المنشأة بحساب أن ٩,٠٩٠ وحدة عملة (٩٠% × ١٠,١٠٠ وحدة عملة) من المقابل المستلم بقيمة ٩,١١٥ وحدة عملة تمثل مقابل لحصة تناسبية كاملة مقدارها ٩٠%. ويمثل ما يتبقى من المقابل المستلم (٢٥ وحدة عملة) المقابل للمستلم لإلحاق فائدها المحتجزة لتوفير التحسين الائتماني للمنقول إليه عن خسائر الائتمان. بالإضافة إلى ذلك، يمثل توزيع الزيادة بنسبة ٠,٥% المقابل المستلم للتحسين الائتماني. وتبعاً لذلك، يكون إجمالي المقابل للمستلم للتحسين الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة (٢٥ وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تقوم المنشأة بحساب الأرباح أو الخسائر من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التفتتات النقدية. وعلى افتراض أن القيم للعائلة المنفصلة للجزء المنقول بنسبة ١٠% وللجزء المحتجز بنسبة ٩٠% لم تكن متوفرة في تاريخ عملية النقل، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل للأصل وفقاً للفترة ٢٨ كما يلي:

للحصة المنقولة	للحصة المحتجزة	المجموع	للقيمة للعائلة المقدرة	النسبة المئوية	المبلغ المسجل المخصص
٩,٠٩٠	١,٠١٠	١٠,١٠٠	٩٠%	١٠%	٩,٠٠٠
					١,٠٠٠
					١٠,٠٠٠

يتمتع...

...نتيجة

تقوم المنشأة بحساب أرباحها أو خسائرها من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التكاليف النقدية من خلال اقتطاع المبلغ المسجل المخصص للحصة المنقولة من المقابل المستلم، أي ٩٠ وحدة عملة (٩٠.٩٠ وحدة عملة - ٩.٠٠٠ وحدة عملة). ويكون المبلغ المسجل للحصة المحتجزة من قبل المنشأة ١٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تعترف المنشأة بالمشاركة المستمرة التي تنتج من إلحاق فائحتها المحتجزة لخسائر الائتمان. وتبعا لذلك، فإنها تعترف بأصل قيمته ١.٠٠٠ وحدة عملة (الحد الأعلى من التكاليف النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق)، والتزام ذو علاقة قيمته ١.٠٦٥ (الحد الأعلى من التكاليف النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق، أي ١.٠٠٠ وحدة عملة مضافا إليها القيمة العادلة للإلحاق وهي ٦٥ وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات المذكورة أعلاه لمحاسبة المعاملة كما يلي:

المدين	الدائن	
-	٩.٠٠٠	الأصل الأصلي
١.٠٠٠	-	الأصل المعترف به للإلحاق أو الحصة
٤٠	-	المتبقية
	-	الأصل للمقابل المستلم على شكل توزيع
	٩٠	زيادة
	-	الربح أو الخسارة (الأرباح من النقل)
	١.٠٦٥	الالتزام
٩.١١٥	-	النقد المستلم
١٠.١٥٥	١٠.١٥٥	المجموع

يكون المبلغ المسجل للأصل، مباشرة بعد المعاملة، هو ٢.٠٤٠ وحدة عملة تشمل ١.٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للحصة المحتجزة، و ١.٠٤٠ وحدة عملة تمثل المشاركة المستمرة الإضافية للمنشأة من إلحاق فائحتها المحتجزة لخسائر الائتمان (والتي تشمل توزيع الزيادة بقيمة ٤٠ وحدة عملة).

وتعترف المنشأة، في الفترات اللاحقة، بالمقابل المستلم لتحسين الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على مبدأ القسمة الزمنية، وتراكم الفائدة على الأصل المعترف به باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتعترف بأي انخفاض قيمة التتماني على الأصول المعترف بها. وكمثال على الحالة الأخيرة، نفترض أنه يوجد في السنة اللاحقة خسائر انخفاض قيمة لتمامية على القروض ذات الصلة بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتخفض المنشأة أصلها المعترف به بقيمة ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بفائحتها المحتجزة و ٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بالمشاركة المستمرة الإضافية التي تنشأ من إلحاق فائحتها المحتجزة لخسائر الائتمان)، وتخفض من التزامها المعترف به بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتكون النتيجة الصافية هي تكلفة على حساب الربح أو الخسارة لانخفاض قيمة الائتمان بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة.

طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي (الفقرة ٣٨)

٥٣ تطبيق يتم الاعتراف بالطريقة المعتادة لشراء أو بيع الأصل المالي أما باستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية كما هو مذكور في الفقرة تطبيق ٥٥* وتطبيق ٥٦*. ويتم تطبيق الطريقة المستخدمة بشكل منمجم على جميع عمليات بيع وشراء الأصول المالية التي تنتمي إلى نفس فئة الأصول المالية المحددة في الفقرة ٩. ولهذا الغرض، فإن الأصول المحفوظ بها للمتاجرة تشكل فئة منفصلة عن الأصول المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٥٤ تطبيق إن العقد الذي يقتضى أو يسمح بالتسوية على أساس صافي الأرصدة للتغير في قيمة العقد لا يعتبر عقداً بالطريقة المعتادة. وبدلاً من ذلك، يتم محاسبة مثل هذا العقد على أنه مشتقة في الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية.

٥٥ تطبيق إن تاريخ التجارة هو التاريخ الذي تلزم فيه المنشأة نفسها بشراء أو بيع الأصل. وتشير محاسبة تاريخ التجارة إلى (أ) الاعتراف بالأصل الذي سيتم استلامه والالتزام الذي سيُدفع مقابلته في تاريخ التجارة، و(ب) إلغاء الاعتراف بالأصل الذي يتم بيعه، والاعتراف بأي أرباح أو خسائر من التصرف والاعتراف بنمة دائنة من المشتري مقابل الدفع في تاريخ التجارة. وعموماً، لا تبدأ الفائدة بالاستحقاق على الأصل والالتزام المقابل حتى تاريخ التسوية عندما يتم نقل الملكية.

٥٦ تطبيق إن تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من قبل المنشأة. وتشير محاسبة تاريخ التسوية إلى (أ) الاعتراف بالأصل في التاريخ الذي يتم فيه استلامه من قبل المنشأة، و(ب) إلغاء الاعتراف بالأصل والاعتراف بأي أرباح أو خسائر من التصرف في تاريخ تسليمه من قبل المنشأة. وعند تطبيق محاسبة تاريخ التسوية، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بنفس الطريقة التي تحاسب فيها الأصل المشتري. وبعبارة أخرى، لا يتم الاعتراف بالتغير في قيمة الأصول التي يتم تسجيلها بسعر التكلفة أو التكلفة المضافة، بل يتم الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة للأصول المصنفة على أنها أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويتم الاعتراف به في حقوق الملكية للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع.

إلغاء الاعتراف بالالتزام المالي (الفقرات ٣٩-٤٢)

٥٧ تطبيق يتم إنقضاء الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما يقوم المدين بأي مما يلي:

- (أ) يفي بالالتزام (أو جزء منه) بأن يدفع للدائن، عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بضائع أو خدمات؛ أو
- (ب) يتم إعفاؤه قانونياً من المسؤولية الرئيسية عن الالتزام (أو جزء منه) إما من خلال إجراء قانوني أو من خلال الدائن. (إذا منح المدين ضمانة معينة، فإنه لا يزال يمكن تحقيق هذا الشرط).

٥٨ تطبيق إذا قامت المنشأة المصدرة لأداة الدين بإعادة شراء تلك الأداة، يتم لقضاء الدين حتى لو كانت المنشأة المصدرة لأداة الدين قد عفا عنها من قبل الدائن، أو تنوي إعادة بيعها على المدى القريب.

٥٩ تطبيق لا تحفي الدفعات إلى طرف ثالث، بعد ذاتها، بما في ذلك صندوق قسمان (تسمى أحياناً بتمديد الدين من ناحية جوهرياً)، المدين من التزامه الرئيسي تجاه الدائن، في غياب إعفاء قانوني.

تطبيق ٦٠ إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل الالتزام معين وقام بإعلام دائته أن الطرف الثالث قد تحمل الالتزام دينه، عندئذ لا يقوم المدين بإلغاء الإعتراف بالالتزام للدين ما لم يتم تلبية الشرط في الفقرة تطبيق ٥٧(ب). إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل الالتزام معين وحصل على إعفاء قانوني من دائته، يكون المدين قد قضى الدين. لكن إذا وافق المدين على تقديم دفعات على الدين إلى طرف ثالث أو مباشرة إلى دائته الأصلي، يعترف المدين بالالتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

تطبيق ٦١ بالرغم أنه ينتج عن الإعفاء للقانوني، سواء كان قضائياً أو من قبل الدائن، إلغاء الإعتراف بالالتزام، يمكن أن تعترف المنشأة بالالتزام الجديد إذا لم يتم استيفاء معيار إلغاء الإعتراف في الفقرات ١٥ - ٣٧ للأصول المالية المنقولة. وإذا لم تتحقق تلك المعايير، فلا يلغى الإعتراف بالأصول المنقولة، وتعترف المنشأة بالالتزام الجديد المرتبط بالأصول المنقولة.

تطبيق ٦٢ لأغراض الفقرة ٤٠، تختلف الشروط بشكل جوهري إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي رسوم مدفوعة مطروحة منها أي رسوم مستلمة ومخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ % على الأقل عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية من الالتزام المالي الأصلي. إذا تم محاسبة تبادل أدوات الدين أو تعديل الشروط على أنه إقضاء، يتم الإعتراف بأي تكاليف أو رسوم متكبدة على أنها جزء من الأرباح أو الخسائر من الإقضاء. وإذا لم يتم محاسبة للتبادل أو التعديل على أنه إقضاء، نعتل أي رسوم أو تكاليف متكبدة المبلغ المسجل للالتزام ويتم إطفائها خلال المدة المتبقية للالتزام المعدل.

تطبيق ٦٣ في بعض الحالات، يعني الدائن المدين من إلتزامه الحالي بتسديد الدفعات، ولكن يتحمل المدين إلتزام ضمانته بالدفع إذا تعثر الطرف الثالث الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية عن المداد. وفي هذه الظروف فإن المدين:

(أ) يعترف بالالتزام المالي الجديد على أساس القيمة العادلة للالتزام بالضمانة؛ و

(ب) يعترف بالأرباح أو الخسائر على أساس الفرق بين (أ) أي علائق مدفوعة، (٢) والمبلغ المسجل للالتزام المالي الأصلي مطروحة منه القيمة العادلة للالتزام المالي الجديد.

القياس (الفقرات ٤٣ - ٧٠)

القياس المبدئي للأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرة ٤٣)

تطبيق ٦٤ تكون القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي هي عادة سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم، انظر أيضاً الفقرة تطبيق ٧٦). لكن إذا كان جزء من المقابل المقدم أو المستلم هو شيء آخر عدا الأداة المالية، يتم تقدير القيمة العادلة للأداة المالية باستخدام أسلوب تقييم (انظر الفقرات تطبيق ٧٤ - تطبيق ٧٩). على سبيل المثال، يمكن تقدير القيمة العادلة لقرض أو ذمة مدينة طويلة الأجل لا تحمل أي فائدة على أنها القيمة الحالية لجميع المقبوضات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام سعر (أسعار) الفائدة للمادة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والمدة، ونوع سعر الفائدة، وعوامل أخرى) ذات ملاءمة لشمالية مشابهة. ويحظر أي

مبلغ إضافي يتم إرضاه على أنه مصروف أو تخفيض في الدخل ما لم يكن مؤهلاً للاعتراف على أنه نوع آخر من الأصول.

تطبيق ٦٥ إذا قامت المنشأة بإنشاء قرض ذي سعر فائدة خارج السوق (مثلاً ٥% عندما يكون سعر السوق لقرض مشابه هو ٨%)، واستلمت رسوم مقدمة كتعويض، فإنها تعترف بالقرض بقيمة العادلة، أي صافي الرسوم التي تستلمها. وتسجل المنشأة الخصم في حساب الربح أو الخسارة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي.

القياس اللاحق للأصول المالية (الفقرتان ٤٥ و ٤٦)

تطبيق ٦٦ إذا تم قياس أداة مالية معترف بها سابقاً على أنها أصل مالي بالقيمة العادلة وكلفت قيمتها العادلة ما دون الصفر، فإنها تكون إلزامياً مالياً وفقاً للفقرة ٤٧.

تطبيق ٦٧ توضح الأمثلة التالية محاسبة تكاليف المعاملة عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي متوفر برسم البيع. يتم شراء الأصل مقابل ١٠٠ وحدة عملة مضاهياً إليها علاوة شراء بقيمة ٢ وحدة عملة. يتم الاعتراف بشكل أولي بالأصل بقيمة ١٠٢ وحدة عملة. ويضاف تاريخ الإبلاغ المالي التالي بعد يوم واحد، عندما يكون سعر السوق المعطى للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة. وإذا كان قد تم بيع الأصل، يتم دفع عمولة بقيمة ٣ وحدة عملة. وفي ذلك التاريخ، يتم قياس الأصل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة (دون النظر إلى العمولة المحتملة من البيع) ويتم الاعتراف بخسارة قيمتها ٢ وحدة عملة في حقوق الملكية. وإذا كان للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم إلغاء تكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وإذا لم يكن للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم الاعتراف بتكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أو تخفيض قيمته.

تطبيق ٦٨ يتم قياس الأدوات المصنفة على أنها قروض ونعم دائنة بالتكلفة المطفأة دون النظر إلى نية المنشأة الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

إعبارات قياس القيمة العادلة (الفقرتان ٤٨ و ٤٩)

تطبيق ٦٩ يتضمن تعريف القيمة العادلة الافتراض مفاده أن المنشأة هي منشأة مستمرة بدون نية أو حاجة للتصفية، أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير أو تنفيذ معاملة بشروط غير مواتية. وبالتالي لا تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تستلمه للمنشأة لو تكفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بسعر مخفضة. إلا أن القيم العادلة تعكس الجودة الائتمانية للأداة.

تطبيق ٧٠ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "سعر العرض" و"السعر المطلوب" (ويشار إليه أحياناً بـ "سعر العرض الحالي") في سياق أسعار السوق المعلنة، ومصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" ليشمل تكاليف المعاملة فقط. ولا يتم شمل التعديلات الأخرى للوصول إلى القيمة العادلة (مثلاً مخاطر الائتمان الخاصة بالطرف المقابل) في مصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب".

السوق النشط: السعر المعطن

٧١ تطبيق تعتبر الأداة المالية على أنها مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المعلنة متوفرة بسهولة وبشكل منتظم عن طريق التبادل، أو التاجر، أو المسمار، أو مجموعة صناعية، أو خدمة التصدير أو وكالة تنظيمية، وكانت تلك الأسعار تمثل معاملات السوق الفعلية والتي تحدث بشكل منتظم على أساس تجاري. ويتم تحديد القيمة العادلة من حيث السعر المتفق عليه بين المشتري الرابع والبايع الرابع في معاملة على أساس تجاري. والهدف من تحديد القيمة العادلة لأداة مالية متدولة في السوق النشط هو الوصول إلى السعر الذي تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في تلك الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط الأداة) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي تملك المنشأة وسيلة وصول مباشرة له. غير أن المنشأة تعدل السعر في السوق الأكثر جدوى لتعكس أي اختلافات في مخاطر الائتمان للطرف المقابل بين الأدوات المتدولة في ذلك السوق والأدوات التي يتم تقييمها. إن وجود عروض أسعار معلنة في السوق النشط هو الفضل دليل على القيمة العادلة ويتم استخدامها متى كانت موجودة لقياس الأصل المالي أو الإلتزام المالي.

٧٢ تطبيق يكون سعر السوق المعطن المناسب للأصل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحتفظ به فيكون السعر المطلوب. عندما يكون لدى المنشأة أصول وإلتزامات ذات مخاطر سوقية متعلقة بالمعادلة، يمكنها استخدام أسعار سوق متوسط كأساس لتحديد القيم العادلة للأوضاع التي تتطلب معادلة المخاطر وتطبيق سعر العرض أو السعر المطلوب على صافي المركز المفتوح، حيثما يكون مناسباً. وعندما تكون أسعار العرض والأسعار المطلوبة غير متوفرة، يقدم سعر أحدث معاملة دليلاً على القيمة العادلة الحالية طالما أنه لم يحدث تغيير جوهري في الظروف الاقتصادية منذ وقت المعاملة. وإذا تغيرت الظروف منذ وقت المعاملة (مثلاً تغير في سعر الفائدة الخالي من المخاطر يلي أحدث سعر معان لسند الشركة)، تعكس القيمة العادلة التغير في الظروف من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، حيثما يكون مناسباً. وعلى نحو مماثل، إذا كان بإمكان المنشأة أن تثبت أن سعر آخر معاملة ليس هو القيمة العادلة (مثلاً لأنه عكس المبالغ الذي تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة)، يتم تعديل ذلك السعر. إن القيمة العادلة لمحفظة من الأدوات المالية تنتج عن عدد من وحدات الأداة وسعر السوق المعطن الخاص بها. وإذا كان عرض الأسعار المعطن في سوق نشط غير موجود لأداة مالية بمجملها، لكن يوجد سوق نشط لأجزائها المكونة، يتم تحديد القيمة العادلة على أساس أسعار السوق ذات العلاقة لأجزائها المكونة.

٧٣ تطبيق إذا تم الإعلان عن معدل ما (بدلاً من السعر) في سوق نشط، تستخدم المنشأة ذلك المعدل المعطن عنه في السوق على أنه أحد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة. وإذا لم يتضمن المعدل المعطن عنه في السوق مخاطر الائتمان أو العوامل الأخرى التي تشملها المشاركون في السوق في تقييم الأداة، تقوم المنشأة بالتعديل لاستيعاب تلك العوامل.

السوق الغير نشط: تقبئة التقييم

٧٤ تطبيق إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم معين. وتتضمن أساليب التقييم استخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف الراعية والمطلعة، إذا توفرت، وإشارة إلى القيمة العادلة الحالية أداة أخرى تكون متطابقة إلى حد

كبير، وتحليل للتدفق النقدي المخصص، ونماذج تسعير الخيار. وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير للأداة وتبين أن ذلك الأسلوب يقدم تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية، تستخدم المنشأة ذلك الأسلوب.

٧٥ تطبيق إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تحديد ماذا يمكن أن يكون سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري ناتج عن اعتبارات العمل العادية. ويتم تقدير القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد من معطيات السوق إلى أقصى حد، ويحدد بأقل ما يمكن على للمعطيات الخاصة بالمنشأة. ويتوقع أن يصل أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا (أ) كان يعكس بشكل مقبول كيف يمكن أن يتوقع من السوق تسعير الأداة، و(ب) كانت معطيات أسلوب التقييم تمثل على نحو مقبول توقعات السوق ومقاييس عوامل المخاطر المتعلقة بالعائد المتأصلة في الأداة المالية.

٧٦ تطبيق لذلك، فإن أسلوب التقييم (أ) يشمل جميع العوامل التي يدرسها المشاركون في السوق أثناء تحديد السعر، (ب) يتسم مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية. وتقوم المنشأة بشكل دوري بقياس أسلوب التقييم وفحص فاعليته باستخدام أسعار من أي معاملات سوق حالي ملحوظ في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أي بيانات سوق ملحوظ متوفرة. وتحصل المنشأة على بيانات السوق بشكل منسجم من نفس السوق الذي تم فيه إنشاء أو شراء الأداة. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعراف الأولي هو سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المدفوع) ما لم يتم إثبات القيمة العادلة لتلك الأداة المالية من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالي الملحوظ الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أسلوب التقييم الذي تشمل متغيراته فقط البيانات من الأسواق الملحوظة.

١٧٦ تطبيق يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الإلتزام المالي والإعتراف اللاحق بالمكاسب والخسائر متفقاً مع متطلبات هذا المعيار، وقد لا ينجم عن تطبيق الفقرة ٧٦ الإعتراف بمكسب أو خسارة عند الإعتراف الأولي بأصل مالي أو إلتزام مالي، وفي هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وجوب الإعتراف بالمكسب أو الخسارة بعد الإعتراف الأولي فقط إلى المدى الذي تنشأ به من تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين في السوق أخذه في الإعتراف عند تحديد السعر.

٧٧ تطبيق يعتبر للشراء أو الإنشاء الأولي لأصل مالي أو تكبد للإلتزام مالي هو معاملة سوق تتوفر أساساً لتقدير القيمة العادلة للأداة المالية. وبشكل خاص، إذا كانت الأداة المالية هي أداة دين (مثل قرض معين)، يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى ظروف السوق التي كانت موجودة في تاريخ شرائها أو إنشائها وظروف السوق الحالية أو أسعار الفائدة للمحطة حالياً من قبل المنشأة أو من قبل آخرين لأدوات الدين المشابهة (أي فترة الإستحقاق المتبقية المماثلة، نمط للتدفق النقدي، للصلة، مخاطر الإئتمان، الضمانات الإضافية، أساس الفائدة). وخيار بديل، وبشرط أن لا يكون هناك تغيير في مخاطر الإئتمان الخاصة بالمدين وتوزيعات الإئتمان المطبقة بعد إنشاء أداة الدين، يمكن اشتقاق تقدير لسعر الفائدة الحالي في السوق من خلال استخدام سعر فائدة أساسي يعكس

جودة ائتمانية أفضل من أداة للدين ذات الصلة، ويحافظ على ثبات توزيع الائتمان، ويعدل لاستيعاب التغير في سعر الفائدة الاسمي عن تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت الظروف منذ آخر معاملة سوق، يتم تحديد التغير المقابل في القيمة للعادلة للأداة المالية التي يتم تقييمها من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، المعدلة حسبما هو مناسب، لاستيعاب أي اختلافات عن الأداة التي يتم تقييمها.

تطبيق ٧٨ قد لا تتوفر نفس المعلومات في كل تاريخ قياس. على سبيل المثال، في التاريخ الذي تقدم فيه المنشأة قرضاً أو تشتري أداة دين غير متداولة بشكل نشط، يكون لدى المنشأة سعر معاملة هو أيضاً سعر السوق. إلا أنه قد لا تتوفر معلومات جديدة عن المعاملة في تاريخ القياس التالي، وبالرغم أنه بإمكان المنشأة تحديد المستوى العام لأسعار الفائدة في السوق، غير أنها قد لا تعرف ما هو مستوى الائتمان أو المخاطر الأخرى الذي يأخذه بعين الإعتبار المشاركون في السوق أثناء تسعير الأداة في ذلك التاريخ. وقد لا تملك المنشأة معلومات من أحدث المعاملات لتحديد توزيع الائتمان المناسب على سعر الفائدة الاسمي لاستخدامه في تحديد معدل خصم معين لحساب القيمة الحالية. ومن المعقول الافتراض بأنه، في غياب دليل بخلاف ذلك، لم تحدث تغيرات في التوزيع الذي كان قائماً في التاريخ الذي تم فيه تقديم القرض. وعلى كل حال، يتوقع من المنشأة أن تبذل جهوداً معقولة لتحديد ما إذا كان هناك دليل على حصول تغيير في تلك العوامل. وعند وجود دليل على التغير، تقوم المنشأة بدراسة آثار التغير في تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

تطبيق ٧٩ أثناء تطبيق تحليل التكلفة النقدي المخصص، تستخدم المنشأة واحد أو أكثر من معدلات الخصم المساوية لنسب العائد السائدة للأدوات المالية التي يكون لها بشكل أساسي نفس الشروط والخصائص، بما في ذلك جودة ائتمان الأداة، والمدة المتبقية التي يتم خلالها تحديد سعر الفائدة التناقصي، والمدة المتبقية لتسديد المبلغ الأصلي، والعملة التي ينبغي بها تسديد السلفقات. ويمكن قياس الخسائر المدينة والذمم الدائنة قصيرة الأجل التي ليس لها سعر فائدة معلنة بمبلغ الفاتورة الأصلية إذا كان أثر الخصم غير هام.

السوق الغير نشط: أدوات حقوق الملكية

تطبيق ٨٠ تكون القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلنة في السوق النشط والمشتقات المرتبطة بأداة حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة (أنظر الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧) قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة غير هام بالنسبة لتلك الأداة، أو إذا (ب) كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

تطبيق ٨١ هناك العديد من الحالات التي من المحتمل أن يكون فيها التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة الخاصة بالإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلنة والمشتقات المرتبطة بأداة حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة (أنظر الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧) هو غير هام. ومن الممكن عادة تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذي قامت المنشأة بشرائه من طرف خارجي. لكن إذا كان نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة هاماً وليس من الممكن على نحو معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة، تُمنع المنشأة من قياس الأداة بالقيمة العادلة.

مداخلات أساليب التقييم

تطبيق ٨٢ يشمل الأسلوب الملائم لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بيانات السوق الملحوظ حول ظروف السوق مع العوامل الأخرى التي من المرجح أن تؤثر على القيمة العادلة للأداة. وتستند القيمة العادلة للأداة المالية إلى واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى):

(أ) القيمة الزمنية للأموال (أي الفائدة بالسعر الأساسي أو السعر الخالي من المخاطر). يمكن عادة اشتقاق أسعار الفائدة الأساسية من أسعار السندات الحكومية الملحوظة وكثيراً ما يتم الإعلان عنها في المنشورات المالية. وتختلف هذه الأسعار نمطياً باختلاف التواريخ المتوقعة للتدفقات النقدية المقررة على طول منحنى العائد لأسعار الفائدة للأفاق الزمنية المختلفة. ولأسباب عملية، يمكن أن تستخدم المنشأة سعراً علمياً مقبولاً وسهلاً للملاحظة، مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر المبادلة، على أنه السعر الأساسي. (ولأن سعراً مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن ليس سعر فائدة خالي من المخاطر، يتم تحديد تعديل مخاطر الائتمان للملائمة للأداة المالية المعنية على أساس مخاطر الائتمان الخاصة بها فيما يتعلق بمخاطر الائتمان في هذا السعر الأساسي). وفي بعض البلدان، يمكن أن تتطوي سندات الحكومة المركزية على مخاطر ائتمان كبيرة وقد لا توفر سعر فائدة أساسي معياري مستقر للأدوات المعبر عنها بذلك العملة. ويمكن أن يكون لبعض المنشآت في هذه البلدان موقف ائتماني أفضل ومعدل تقراض أقل من الحكومة المركزية. وفي هذه الحالة، يمكن تحديد أسعار الفائدة الأساسية بشكل مناسب بالرجوع إلى أسعار الفائدة الخاصة بسندات الشركات ذات أعلى سعر للصنادرة في عملة ذلك الإختصاص.

(ب) مخاطر الائتمان. يمكن اشتقاق الأثر على القيمة العادلة لمخاطر الائتمان (أي العادة على سعر الفائدة الأساسي لمخاطر الائتمان) من أسعار السوق الملحوظة للأدوات المتداولة ذات الجودة الائتمانية المختلفة أو من أسعار الفائدة الملحوظة التي يحملها المفترضون عن القروض التي تختلف في ملائمتها الائتمانية.

(ج) أسعار صرف العملة الأجنبية. توجد الأسواق للنشطة لصرف العملة لمعظم العملات الرئيسية، ويتم الإعلان عن الأسعار بشكل يومي في المنشورات المالية.

(د) أسعار السلع. يوجد أسعار سوق ملحوظة للعديد من السلع.

(هـ) أسعار حقوق الملكية. تكون أسعار (ومؤشرات أسعار) أدوات حقوق الملكية المتداولة سهلة للملاحظة في بعض الأسواق. ويمكن استخدام الأساليب التي تقوم على أساس القيمة الحالية لتقدير سعر السوق الحالي لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار ملحوظة.

(و) التقلبات (أي العدد الكبير من التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو بند آخر). يمكن عادة وعلى نحو معقول تقدير مقاييس تقلبات البند المتداولة بشكل نشط على أساس بيانات السوق للتاريخية أو من خلال استخدام التقلبات المتضمنة في أسعار السوق الحالية.

(ز) مخاطر الدفع المسبق ومخاطر التنازل. يمكن تقدير أخطار الدفع المسبق المتوقعة للأصول المالية وأخطار التنازل المتوقعة للإلتزامات المالية على أساس البيانات التاريخية. (لا يمكن أن تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن التنازل عنه من قبل الطرف المقابل أقل من القيمة الحالية للمبلغ المتنازل عنه - انظر الفقرة ٤٩).

(ح) تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي. يمكن تقدير تكاليف الخدمة باستخدام المقارنات مع الرسوم الحالية التي يحملها المشاركون الآخرون في السوق. إذا كانت تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي كبيرة ويولجها المشاركون الآخرون في السوق تكاليف مقارنة، فإن المنشأة المصدرة تأخذها بعين الإعتبار أثناء تحديد القيمة العادلة لذلك الأصل المالي أو الإلتزام المالي. من المرجح أن تساوي القيمة العادلة في بداية الحق التعاقدية بالرسوم المستقبلية تكاليف الإنشاء المدفوعة لها، ما لم تكن الرسوم المستقبلية والتكاليف ذات العلاقة غير معقولة بالنسبة للبيود القليلة للمقارنة في السوق.

الأرباح والخسائر (الفقرات ٥٥-٥٧)

تطبيق ٨٣ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الأصول للمالية والإلتزامات المالية التي تعتبر بنوداً نقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والمعير عنها بعملة أجنبية. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم الإعتراف بأي أرباح أو خسائر للصرف الأجنبي على الأصول النقدية والإلتزامات النقدية في حساب الربح أو الخسارة. ويتم استثناء البلد النقدي الذي يتم تحديده على أنه أداة تحوط إما في تحوط للتدفق النقدي (انظر الفقرات ٩٥ - ١٠١) أو تحوط لصفائي استثمار (انظر الفقرة ١٠٢). وبهدف الإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم معاملة الأصل المالي النقدي المتوفر برسم البيع كما لو تم تسجيله بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية. وتبعاً لذلك، بالنسبة لمثل هذا الأصل المالي، يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة عن التغيرات في التكلفة المطفأة في حساب الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالتغيرات الأخرى في المبلغ المسجل وفقاً للفقرة ٥٥(ب). وبالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع التي لا تعتبر بلوداً نقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ (مثلاً، أدوات حقوق الملكية)، تتضمن الأرباح أو الخسائر التي يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية بموجب الفقرة ٥٥(ب) أي عنصر صرف أجنبي ذو علاقة. وإذا كان هناك علاقة تحوط بين الأصل النقدي غير المشتق والإلتزام النقدي غير المشتق، يتم الإعتراف بالتغيرات في عنصر العملة الأجنبية لتلك الأدوات المالية في حساب الربح أو الخسارة.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها (الفقرات ٥٨ - ٧٠)

الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة (الفقرات ٦٣ - ٦٥)

تطبيق ٨٤ يتم قياس لانخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية لأن الخصم بسعر الفائدة الحالي في السوق يفرض، فعلياً، قياس القيمة العادلة على الأصول المالية التي يتم قياسها خلافاً لذلك بالتكلفة المطفأة. إذا تم إعادة للتفاوض بشأن شروط قرض معين، أو نمة مدينة، أو استثمار محقق به حتى تاريخ الإستحقاق أو تم خلافاً لذلك تعديلها بسبب الصعوبات المالية التي يولجها المقرض أو المنشأة المصدرة، يتم قياس لانخفاض القيمة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي قبل تعديل الشروط. ولا يتم خصم التخفيضات النقدية المتعلقة بالذمة المدينة قصيرة الأجل إذا كان لئز الخصم غير هام. إذا كان للقرض، أو الذمة المدينة، أو الاستثمار المحقق به حتى تاريخ الإستحقاق سعر فائدة متغير، يكون معدل الخصم لقياس أي خسائر لانخفاض قيمة بموجب الفقرة ٦٢ هو سعر (أسعار) الفائدة الفعلي الحالي للمحدد بموجب العقد. وكوسيلة عملية، يمكن أن يقيس الدائن لانخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة على أساس القيمة العادلة للأداة باستخدام سعر سوق ملحوظ. ويمكن حساب

القيمة الحالية للتكفلات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي المضمون بالرهن للتكفلات النقدية التي يمكن أن تنتج عن غلق الرهن مطروحا منها تكاليف الحصول على الضمان الإضافي وبيعها، سواء كان غلق الرهن ممكنا أم لا.

تطبيق ٨٥ تتطرق عملية تقدير انخفاض القيمة إلى جميع مخاطر الائتمان، وليس فقط تلك التي لها جودة ائتمانية متدنية. على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة نظام تصنيف ائتماني داخلي فإنها تدرس جميع درجات الائتمان، وليس فقط تلك التي تعكس تدور الائتمان الحاد.

تطبيق ٨٦ يمكن أن ينتج عن عملية تقدير مبلغ خسارة انخفاض القيمة مبلغ واحد أو مجموعة من المبالغ المحتملة. وفي الحالة الثانية، تعترف المنشأة بخسارة انخفاض قيمة مساوية لأفضل تقدير ضمن المجموعة* مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات ذات الصلة المتوفرة قبل إصدار البيانات المالية حول الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

تطبيق ٨٧ ولغرض التقييم الجماعي لانخفاض القيمة، يتم جمع الأصول المالية على أساس الخصائص المتشابهة لمخاطر الائتمان التي تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية (مثلا، على أساس تقييم مخاطر الائتمان أو عملية التصنيف التي تتناول نوع الأصل، والصناعة، والموقع الجغرافي، ونوع الضمان الإضافي، ووضع استحقاق الدفع مسافقا، والعوامل الأخرى ذات الصلة). وترتبط الخصائص المنتقاة بتقدير التكفلات النقدية المستقبلية لمجموعات من هذه الأصول لكونها تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية الخاصة بالأصول التي يتم تقييمها. إلا أن احتمالات الخسارة وإحصائيات الخصائر الأخرى تختلف وفق مستوى المجموعة بين (أ) الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمتها و(ب) الأصول التي لم يتم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة، ونتج عنها إمكانية طلب مبلغ مختلف لانخفاض القيمة. إذا لم يكن لدى المنشأة مجموعة من الأصول ذات خصائص مخاطر متشابهة، فإنها لا تجري تقييما إضافيا.

تطبيق ٨٨ تمثل خسائر انخفاض القيمة المعترف بها على أساس المجموعة خطوة مرحلية بالانتظار لتحديد خسائر انخفاض القيمة على الأصول المختلفة في مجموعة الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لانخفاض القيمة. وحالما تتوفر المعلومات التي تحدد على وجه الخصوص خسائر الأصول التي انخفضت قيمتها بشكل مفرد في المجموعة، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة.

تطبيق ٨٩ يتم تقدير التكفلات النقدية المستقبلية في مجموعة الأصول المالية التي تم تقييمها بشكل جماعي على أساس تاريخ الخسائر للأصول التي لها خصائص مخاطر ائتمان متشابهة لتلك التي في المجموعة. وتستخدم المنشآت، التي ليس لها تاريخ خسائر خاص بها أو تجربة كافية، تجارب المجموعة للظيرة للمجموعات المقارنة من الأصول المالية. ويتم تعديل تاريخ الخسائر على أساس البيانات الملحوظة الحالية لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي يستند إليها تاريخ الخسائر وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حاليا. وتعكس تقديرات التغيرات في التكفلات النقدية المستقبلية، وتتمتع من حيث الاتجاهات مع، للتغيرات في

* تتضمن الفترة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إرشادات حول كيفية تحديد أفضل تقدير ضمن مجموعة من المخارجات المحتملة.

البيانات الملحوظة ذات العلاقة من فترة إلى أخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار الممتلكات، أو أسعار السلع، أو حالة الدفع، أو للعوامل الأخرى التي تشير إلى الخسائر المتكبدة في المجموعة وأهميتها). ويتم مراجعة المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير التكتفات النقدية المستقبلية بشكل منتظم لتقليل الاختلافات بين تقديرات للخسائر وتجارب الخسارة الفعلية.

٩٠ تطبيق وكما على تطبيق الفترة تطبيق ٨٩، يمكن أن تحدد المنشأة، على أساس التجربة التاريخية، أن من الأسباب الرئيسية للتعرض في مداد قروض بطلقة الإئتمان هو وفاة المقترض. ويمكن أن تلاحظ المنشأة أن معدل الوفاة يبقى ثابتاً من سنة إلى أخرى. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يكون بعض المقترضين في مجموعة المنشأة لقروض بطلقة الإئتمان قد توفوا في تلك السنة، مما يشير إلى حصول خسارة انخفاض قيمة على تلك القروض، حتى لو لم تعلم المنشأة، في نهاية السنة، من هم المقترضين الذين توفوا. ويكون من المناسب الإعراف بخسارة انخفاض القيمة لهذه الخسائر التي تم تكديدها لكن لم يبلغ عنها. غير أنه لا يكون من الملائم الإعراف بخسارة انخفاض القيمة لحالات الوفاة المتوقع حصولها في الفترة للمستقبلية، لأن حدث الخسارة الضروري (وهو وفاة المقترض) لم يقع بعد.

٩١ تطبيق عند استخدام معدلات الخسارة التاريخية في تقدير التكتفات النقدية المستقبلية، من المهم تطبيق المعلومات حول معدلات الخسارة التاريخية على المجموعات التي يتم تحديدها بطريقة تتسجم مع المجموعات التي تم ملاحظة معدلات الخسارة التاريخية فيها. لذلك، يجب أن تُمكن الطريقة المستخدمة من ارتباط كل مجموعة بمعلومات حول تاريخ الخسائر في مجموعات الأصول التي يكون لها خصائص مخاطر ائتمان مشابهة وبيانات ملحوظة ذات علاقة تعكس الظروف الحالية.

٩٢ تطبيق يمكن استخدام المناهج القائمة على أساس الصيغ أو الأساليب الإحصائية لتحديد خسائر انخفاض القيمة في مجموعة الأصول المالية (مثلاً للقروض ذات الرصيد الأقل) طالما أنها منسجمة مع المتطلبات في الفقرات ٦٣ - ٦٥ وتطبيق ٨٧ - تطبيق ٩١. ويشمل أي نموذج مستخدم لأثر القيمة الزمنية للأصول، ويتطرق إلى التكتفات النقدية لكامل العمر المتبقي للأصل (وليس فقط السنة التالية)، كما يتناول عمر القروض ضمن المحفظة، ولا يؤدي إلى نشوء خسائر انخفاض قيمة عند الإعراف الأولي بالأصل المالي.

دخل الفائدة بعد الإعراف بتخفيض القيمة

٩٣ تطبيق ما أن يتم تخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية للمساواة نتيجة لخسارة انخفاض القيمة، يتم الإعراف بعد ذلك بدخل الفائدة باستخدام سعر الفائدة المستخدم لخصم التكتفات النقدية المستقبلية بهدف قياس خسارة انخفاض القيمة.

التحوط (الفقرات ٧١ - ١٠٢)

أدوات التحوط (الفقرات ٧٢-٧٧)

الأدوات المؤهلة (الفقرتان ٧٢ و ٧٣)

٩٤ تطبيق يمكن أن تكون الخسارة المحتملة من الخيار الذي تكتبه المنشأة أكبر بكثير من الربح المحتمل في قيمة بند التحوط ذو العلاقة. وبعبارة أخرى، فإن الخيار المكتوب ليس فاعلاً في تخفيض التعرض للربح أو الخسارة لبند التحوط. لذلك، لا يكون للخيار المكتوب مؤهلاً كأداة تحوط ما لم يتم تحديده كمعادلة لخيار مشتري، بما في ذلك البند المتضمن في أداة مالية أخرى (مثلاً خيار

الشراء المكتوب المستخدم في التحوط لالتزام قابل للاستدعاء). وعلى العكس من ذلك، يكون للخيار المشتري أرباح محتملة مساوية للخسائر أو تزيد عنها وبالتالي فإنه يمكن أن يخفض من التعرض للربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة أو التغيرات النقدية. وتبعاً لذلك، يمكن أن يكون مؤهلاً كدالة تحوط.

تطبيق ٩٥ يمكن تحديد الاستثمار المحفوظ به حتى تاريخ الاستحقاق والممسجل بالتكلفة لمطابقة على أنه أداة تحوط في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية.

تطبيق ٩٦ إن الاستثمار في أداة حقوق ملكية غير مسمرة والذي لا يتم تسجيله بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية أو المشتقة المرتبطة بأداة حقوق ملكية غير مسمرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة لا يمكن تحديد أي منهما على أنه أداة تحوط (انظر للفرقتين ٤٦(ج) و ٤٧).

تطبيق ٩٧ لا تعتبر أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أصولاً مالية أو التزامات مالية لها وبالتالي لا يمكن تحديدها على أنها أدوات تحوط.

بنود التحوط (الفقرات ٧٨-٨٤)

البنود المؤهلة (الفقرات ٧٨ - ٨٠)

تطبيق ٩٨ إن الالتزام الثابت بشراء مؤسسة أعمال في عملية اندماج الأعمال لا يمكن أن يكون بند محوط، باستثناء لمخاطر الصرف الأجنبي، لأنه لا يمكن تحديد وقياس المخاطر الأخرى التي يتم التحوط لها. وهذه المخاطر الأخرى هي مخاطر أسعار عملة.

تطبيق ٩٩ إن استثمار طريقة حقوق الملكية لا يمكن أن يكون بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن طريقة حقوق الملكية تعترف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في حساب الربح أو الخسارة، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الاستثمار في الشركة التابعة الموحدة بند محوط في تحوط للقيمة العادلة لأن التوحيد يعترف بأرباح أو خسائر الشركة التابعة في حساب الربح أو الخسارة، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ويختلف تحوط صافي الاستثمار في العملية الأجنبية لأنه عبارة عن تحوط لمخاطر العملة الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة للتغير في قيمة الاستثمار.

تطبيق ١٩٩ تبين الفقرة ٨٠ أن مخاطرة العملة الأجنبية في البيانات المالية المجمعة لمعاملة متوقعة جداً ضمن المجموعة قد تتأهل كبند محوط في تحوط للتكيف النقدي، شريطة أن تكون المعاملة مقبلة بعملية باستثناء عملة البيئة الاقتصادية للرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن مخاطرة العملة الأجنبية متؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة شركة أم أو شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع، وإذا لم تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ضمن المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبند محوط. وهذه هي عادة الحالة بالنسبة لدفعات الأتورة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة، إلا إذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة، غير أنه عندما تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ضمن المجموعة يمكن أن تتأهل كبند محوط، ومن الأمثلة على ذلك مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون

لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة، وبالمثل فإن البيع المتوقع ضمن المجموعة لمصنع ومعدات من منشأة المجموعة التي صنعتها إلى منشأة المجموعة التي تستخدم المصنع والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال لأن المصنع والمعدات سيتم استهلاكها من قبل المنشأة المشترية، وقد يتغير المبلغ المحترف به مبدئياً للمصنع والمعدات إذا كانت المعاملة المتوقعة ضمن المجموعة مقيمة بعملة بإستثناء عملة للبيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة المشترية.

تطبيق ٩٩ب إذا تأهل تحوط معاملة متوقعة ضمن المجموعة لمحاسبة التحوط فإن أي ربح أو خسارة معترف بها مباشرة في حقوق الملكية حسب الفقرة ٩٥ (أ) سيتم تصنيفها إلى ربح أو خسارة في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطرة العملة الأجنبية للمعاملة المحوطة على الربح أو الخسارة المجمعة.

تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط (الفقرتان ٨١ و ٨١أ)

تطبيق ٩٩ج إذا تم تحديد حصة من التكتفلات النقدية للأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط، يجب أن تكون تلك الحصة المحددة لكل من إجمالي التكتفلات النقدية للأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، في حالة الإلتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن، لا يمكن أن تحدد المنشأة (أ) حصة من الإلتزام تساوي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية. إلا أن المنشأة يمكن أن تحدد جميع التكتفلات النقدية لكامل الأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط وتحتوط بشأنها فيما يتعلق بمخاطرة محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال، في حالة الإلتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الإلتزام على أنه بند محوط (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن مطروحاً منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بالتحوط للتغير في القيمة العادلة أو التكتفلات النقدية لكامل ذلك الإلتزام الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو موضح في الفقرة تطبيق ١٠٠.

تطبيق ٩٩د بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التحوط لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تحديد حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعااقدي المدفوع على البند. ويمكن المنشأة أن تقوم بذلك شريطة أن يكون السعر الأساسي لكل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناءً على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولاً بتحديد البند المحوط. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قد أنشئت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن هو ٤%. تبدأ المنشأة بالتحوط لذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن قد ارتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولاً بتحديد على أنه بند محوط مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠ وحدة عملة، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩,٥%. ولأن سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تحديد حصة من سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن بنسبة ٨% تكلف جزئياً من التكتفلات النقدية المتعلقة بالفائدة التعااقدية وجزئياً من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الاستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

تحديد الأنوات غير المالية كأنوات تحوط (الفقرة ٨٢)

تطبيق ١٠٠ إن للتغيرات في سعر مكون أو عنصر الأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي لا يكون لها عموماً أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على سعر البند المقابل للمقارنة مع أثر، مثلاً، التغير في أسعار الفائدة السوقية على سعر السند. وبالتالي، يعتبر الأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي أنه بند محوط فقط في مجمله أو لمخاطر الصرف الأجنبي. وإذا كان هناك اختلاف بين شروط أداة التحوط والبنود المحوط (مثل التحوط لشراء متوقع للقهوة البرازيلية باستخدام عقد أجل لشراء القهوة الكولومبية وفق شروط مشابهة بخلاف ذلك)، فإن علاقة التحوط رغم ذلك تكون مؤهلة على أنها علاقة تحوط شريطة أن تتحقق جميع الشروط في الفقرة ٨٨، بما في ذلك أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية. ولهذا الغرض، يمكن أن يكون مبلغ أداة التحوط أعلى أو أقل من مبلغ البند المحوط إذا كان هذا يحسن من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال، يمكن أداء تطيل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المحوط (مثلاً معاملة القهوة البرازيلية) ولداة التحوط (مثلاً معاملة القهوة الكولومبية). وإذا كان هناك علاقة إحصائية صحيحة بين هذين المتغيرين (أي بين أسعار وحدة القهوة البرازيلية والقهوة الكولومبية)، يمكن استخدام الانحدار في خط التراجع لتحديد نسبة التحوط التي ستزيد من الفاعلية المتوقعة. على سبيل المثال، إذا كان الانحدار في خط التراجع هو ١,٠٢، فإن نسبة التحوط على أساس ٠,٩٨ كم من البنود المحوطة إلى ١,٠٠ كم من أنوات التحوط ستزيد من الفاعلية المتوقعة. إلا أن علاقة التحوط يمكن أن ينتج عنها انعدام فاعلية يتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة خلال مدة علاقة التحوط.

تحديد مجموعة من الأنوات كأنوات تحوط (الفقرتان ٨٣ و ٨٤)

تطبيق ١٠١ لا يكون التحوط لإجمالي المركز المالي الصافي (مثلاً صافي جميع الأصول ذات السعر الثابت والالتزامات ذات السعر الثابت التي لها تواريخ استحقاق معاملة)، بدلاً من بند محوط محدد، مؤهلاً لمحاسبة التحوط. إلا أنه يمكن تحقيق نفس الأثر تقريباً على أرباح أو خسائر محاسبة التحوط لهذا النوع من علاقة التحوط من خلال تحديد جزء من البنود ذات الصلة على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى البنك ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٩٠ وحدة عملة من الالتزامات ذات مخاطر وشروط متشابهة في طبيعتها وقام بالتحوط لصافي المخاطر بمقدار ١٠ وحدات عملة، فإنه يمكنه تحديد ١٠ وحدات عملة من تلك الأصول على أنها بند محوط. ويمكن استخدام مثل هذا التحديد إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أنوات ذات سعر ثابت، فيكون في هذه الحالة تحوط قيمة عملة، أما إذا كانت أنوات ذات سعر متغير، فيكون في هذه الحالة تحوط تنفق نقدي. وعلى نحو مفضل، إذا كان لدى المنشأة التزام ثابت بتنفيذ شراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة والالتزام ثابت بتنفيذ بيع بالعملة الأجنبية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، يمكنها التحوط لصافي مبلغ ١٠ وحدات عملة من خلال شراء مشتقة معينة وتحديدها على أنها أداة تحوط مرتبطة بما قيمته ١٠ وحدات عملة من التزام الشراء الثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة.

محاسبة التحوط (الفقرات ٨٥ - ١٠٢)

تطبيق ١٠٢ من الأمثلة على تحوط للقيمة المعادلة هو تحوط لتعرض للتغيرات في القيمة للعلاقة لأداة دين ذات سعر ثابت نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة. ويمكن إبرام مثل هذا التحوط من قبل المنشأة المصدرة أو المالك.

تطبيق ١٠٣ من الأمثلة على تحوط التدفق النقدي هو استخدام المبالغة لتغيير دين ذو سعر عائم إلى دين ذو سعر ثابت (أي تحوط لمعاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية التي يتم التحوط لها هي دفعات فائدة مستقبلية).

تطبيق ١٠٤ يستر تحوط الالتزام الثابت (مثلاً التحوط للتغير في أسعار الوقود المرتبط بالتزام تعاقدي غير معترف به من قبل شركة الكهرباء لشراء الوقود بسعر ثابت) هو تحوط التعرض للتغير في القيمة العادلة. وتبعاً لذلك، يعتبر مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. إلا أنه يمكن بموجب الفقرة ٨٧، كخيار بديل، محاسبة التحوط لمخاطر العملة الأجنبية للالتزام الثابت على أنه تحوط تدفق نقدي.

تقييم فاعلية التحوط

تطبيق ١٠٥ يعتبر التحوط عالي الفاعلية فقط إذا تحقق الشرطان التاليان:

(أ) في بداية التحوط وفي الفترات اللاحقة، يتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تنسب إلى المخاطر المحوطة خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها. ويمكن إثبات مثل هذا التوقع بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبدل المحوطة المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي قوي بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبدل المحوطة مع تلك الخاصة بأداة التحوط. ويمكن أن تخطر المنشاء نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة ١٠٠.

(ب) تكون النتائج الفعلية للتحوط ضمن نطاق يتراوح بين ٨٠ إلى ١٢٥%. على سبيل المثال، إذا كانت لنتائج الفعلية تتمثل في خسارة من أداة التحوط بقيمة ١٢٠ وحدة عملة ولربح من أداة النقد بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، يمكن قياس المعادلة من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ١٢٠%، أو من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ٨٣%. وفي هذا المثال، بافتراض أن التحوط يحقق للشرط الأول في البند (أ)، تستنتج للمنشاء أن التحوط كان عالي الفاعلية.

تطبيق ١٠٦ يتم تقييم الفاعلية، بالحد الأدنى، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة بياناتها المالية السنوية أو المرحلية.

تطبيق ١٠٧ لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقييم فاعلية التحوط. وتعتمد الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقييم فاعلية التحوط على إستراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال، إذا كانت إستراتيجية المنشأة في إدارة المخاطر هي تعديل مبلغ أداة التحوط بشكل دوري ليعكس التغيرات في المركز المحوطة، فإن المنشأة بحاجة إلى أن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط للفترة التي يتم فيها تعديل مبلغ أداة التحوط مرة أخرى. وفي بعض الحالات، تتبنى المنشأة طرق مختلفة للأنواع المختلفة من التحوط. ويشمل توثيق المنشأة لإستراتيجيتها في التحوط بإجراءاتها في تقييم الفاعلية. وتتص تلك الإجراءات على ما إذا كان التقييم يشمل جميع أرباح أو خسائر أداة التحوط أو ما إذا يتم استثناء القيمة الزمنية للأداة.

تطبيق ١٠٧ إذا تحوطت المنشأة بنسبة تقل عن ١٠٠% من التحوط لمخاطرة بند واحد، مثل ٨٥%، ينبغي أن تحدد البند المحوط بنسبة ٨٥% من المخاطر وتقيس لعدم الفاعلية على أساس للتغير في تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%. غير أن المنشأة يمكن أن تستخدم، عند تحوط المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%، نسبة تحوط غير نسبة ١:١ إذا أدى ذلك إلى تحسين الفاعلية المتوقعة للتحوط، كما هو مبين في الفقرة تطبيق ١٠٠*.

تطبيق ١٠٨ إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التحوط والأصل المحوط أو الالتزام أو التعهد الثابت أو المعاملة المتنبأ بها المحتملة جدا هي نفس الشروط، فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها من المرجح أن تعادل بعضها البعض بشكل تام، عند يرلم التحوط وفيما بعد. على سبيل المثال، من المرجح أن تكون مبالغة سعر الفائدة تحوطا فاعلا إذا كانت المبالغ الافتراضية والمبالغ الأصلية، والمدد، وتواريخ إعادة التسميع، وتواريخ مقبوضات ومدفوعات الفقدان والمبلغ الأصلي، وأساس قياس أسعار الفائدة هي نفس تلك التي تخص أداة التحوط والبيد المحوط. بالإضافة إلى ذلك، من المرجح أن يكون تحوط الشراء المتنبأ به والمحمّل جدا سلعة معينة بعد أجل هو عالي الفاعلية إذا:

(أ) كان العقد الأجل هو لغرض شراء نفس الكمية من نفس السلعة وفي نفس الزمان والمكان كما هو في الشراء المتنبأ به المحوط؛

(ب) كانت القيمة العادلة للعقد الأجل في البداية هي صفراً و

(ج) تم استثناء التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الأجل من تقييم الفاعلية وتم الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة أو إذا استند التغير في التدفقات النقدية المتوقعة من المعاملة المتنبأ بها والمحتملة جدا على السعر الأجل للسلعة.

تطبيق ١٠٩ عدالة أداة التحوط في بعض الأحيان جزء من المخاطر المحوطة فقط. على سبيل المثال، لا يكون للتحوط فاعلا بالكامل إذا كانت أداة التحوط والبيد المحوط معبر عنهما بعملة مختلفة لا يوجد تنافس في أسعار صرفها. كذلك لا يكون تحوط مخاطر سعر الفائدة باستخدام مشتقة معينة فاعلا بالكامل إذا كان جزء من التغير في القيمة العادلة للمشتقة ينسب إلى مخاطر الائتمان الخاصة بالطرف للمقابل.

تطبيق ١١٠ حتى يكون التحوط مؤهلا لمحاسبة التحوط يجب أن يرتبط بمخاطرة محددة ومعينة، لا أن يرتبط فقط بمخاطر الأعمال العامة للمنشأة، كما يجب أن يؤثر بشكل أساسي على أرباح أو خسائر المنشأة. ولا يكون التحوط لمخاطرة تقلد الأصل المادي أو مخاطر مصادرة الممتلكات من قبل الحكومة مؤهلا لمحاسبة التحوط، ولا يمكن قياس الفاعلية لأنه لا يمكن قياس تلك المخاطر بشكل موثوق.

تطبيق ١١١ في حالة مخاطر سعر الفائدة، يمكن تقييم فاعلية التحوط من خلال إعداد جدول استحقاق للأصول المالية والالتزامات المالية يبين صافي مخاطر سعر الفائدة لكل فترة زمنية، شريطة أن يرتبط صافي المخاطر بأصل أو التزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الالتزامات أو حصة محددة منها) يؤدي إلى نشوء صافي المخاطر، ويتم تقييم فاعلية التحوط مقابل ذلك الأصل أو الالتزام.

تطبيق ١١٢ تدرس المنشأة عموما، أثناء تقييم فاعلية التحوط، القيمة الزمنية للنقود. وليس بالضرورة أن يطابق سعر الفائدة الثابت على البند المحوط تماما سعر الفائدة الثابت على المبالغة المحددة على

أنها تحوط قيمة عادلة. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر الفائدة المتغير على الأصل أو الإلتزام الذي ينطوي على فائدة هو نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المحددة على أنها تحوط تدفق نقدي، وتُشتق القيمة العادلة للمبادلة من عمليات التسوية الصافية الخلسة بها، ويمكن أن تتغير الأسعار الثابتة والمتغيرة على المبادلة بدون التأثير على التسوية للصافية إذا تغير كل منهما بنفس المبلغ.

تطبيق ١١٣ إذا لم تلبى المنشأة معايير فاعلية التحوط، فإنها تتوقف عن محاسبة للتحوط منذ آخر تاريخ تم فيه إثبات الإلتزام بفاعلية التحوط. لكن إذا حدثت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف الذي أدى إلى عدم استيفاء علاقة التحوط للمعايير، ولتثبت أن التحوط كان فاعلاً قبل وقوع الحدث أو التغير في الظروف، تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط من تاريخ الحدث أو التغير في الظروف.

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

تطبيق ١١٤ بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، تلبى المنشأة متطلبات هذا المعيار إذا التزمت بالإجراءات المبينة في البند (أ) - (ط) والفرقات تطبيق ١١٥ - تطبيق ١٣٢^١ أثناء.

(أ) تحدد المنشأة كجزء من عملية إدارة المخاطر فيها محفظة من البنود التي ترغب بالتحوط لمخاطر سعر فائدتها. ويمكن أن تتألف المحفظة من أصول فقط، أو إلتزامات فقط، أو أصول وإلتزامات. ويمكن أن تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر (على سبيل المثال، يمكن أن تجمع المنشأة أصولها المتوفرة برسم البيع في محفظة منفصلة)، وفي هذه الحالة تطبق الإرشادات أثناء على كل محفظة بشكل منفصل.

(ب) تحلل المنشأة المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التقاعدية. ويمكن أداء التحليل إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بطرق مختلفة تشمل جدولة التدفقات النقدية إلى الفترات الزمنية المتوقع أن تحدث فيها، أو جدولة المبالغ الأصلية إلى جميع الفترات الزمنية إلى أن يتوقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) وعلى أساس هذا التحليل، تقرر المنشأة المبلغ الذي ترغب بتحوطه. وتحدد المنشأة كبد محوط مبلغ من الأصول أو الإلتزامات (ولكن ليس مبلغ صافي) من المحفظة المحددة يساوي المبلغ الذي ترغب بتحديد على أنه محوط. ويحدد هذا المبلغ أيضاً قياس النسبة المئوية المستخدمة في اختبار الفاعلية وفقاً للفرقة تطبيق ٢٦ (ب).^٢

(د) تحدد المنشأة مخاطر سعر الفائدة التي تحوطها. ويمكن أن تكون هذه المخاطر حصة من مخاطر سعر لفائدة في كل من بلود للمركز المحوط، مثل سعر الفائدة الأساسي (مثلاً سعر لفائدة المعروض بين بنوك لندن).

(هـ) تحدد المنشأة واحدة أو أكثر من أنواع التحوط لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) يستخدم التحديدات في البنود (ج) - (هـ) أعلاه، تُقيم المنشأة في البداية وفي الفترات اللاحقة ما إذا كان من المتوقع أن يكون للتحوط عالي الفاعلية خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها.

(ز) تقيم المنشأة بشكل دوري للتغير في القيمة العادلة للبند المحوط (كما هو محدد في البند (ج)) المنسوب إلى المخاطر المحوطة (كما هي محددة في البند (د))، على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة والمحددة في (ب). و شريطة أن يتم تحديد التحوط فعلياً

على أنه كان ذو فاعلية عالية عند تقييمه باستخدام طريقة المنشأة الموثقة في تقييم الفاعلية، تعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المحوط على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة في واحد من بندي السطر في الميزانية العمومية كما هو مبين في الفقرة ٨٩أ، ولا يحتاج هذا التغير في القيمة العادلة لأن يتم تخصيصه إلى الأصول أو الإلتزامات المنفردة.

(ح) تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لأداة (الدوات) لتحوط (كما هي محددة في (هـ)) وتعترف به على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة. ويتم الاعتراف بالقيمة العادلة لأداة (الدوات) لتحوط على أنها أصل أو إلتزام في الميزانية العمومية.

(ط) سيتم الاعتراف بأي لعدم فاعلية* في حساب الربح أو الخسارة على أنها الفرق بين للتغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) وذلك المشار إليه في (ح).

تطبيق ١١٥ ويوصف هذا المنهج بشكل أكثر تفصيلاً لئلا. ويتم تطبيق المنهج فقط على تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

تطبيق ١١٦ يمكن أن تشمل المحفظة المحددة في الفقرة تطبيق ١١٤(أ) أصولاً وإلتزامات. وكخيار بديل، يمكن أن تكون محفظة تشمل أصولاً فقط، أو إلتزامات فقط. وتستخدم المحفظة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات الذي ترغب المنشأة بتحوطه. إلا أن المحفظة ليست نفسها محددة على أنها بند محوط.

تطبيق ١١٧ أثناء تطبيق الفقرة تطبيق ١١٤(ب)، تحدد المنشأة تاريخ إعادة التسعير المتوقع لبند معين على أنه أول تاريخ من المتوقع فيه استحقاق ذلك البند أو إعادة تسعيره إلى أسعار السوق. ويتم تقدير تواريخ إعادة التسعير المتوقعة في بداية التحوط وخلال فترة التحوط بناءً على الخبرة التاريخية والمعلومات الأخرى المتوفرة، بما في ذلك المعلومات والتوقعات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق وأسعار الفائدة والتفاعل ما بينها. وتستخدم المنشآت التي ليس لها خبرة خاصة بها أو خبرة كافية خبرة المجموعة للنظرية للأدوات المالية المقارنة. ويتم مراجعة هذه التقديرات وتحديثها بشكل دوري في ضوء الخبرة. وفي حالة بند ذو سعر ثابت يستحق الدفع مسبقاً، يكون تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع أن يتم فيه دفع البند مسبقاً ما لم يتم إعادة تسعيره إلى أسعار السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المتشابهة، فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يمكن أن يتخذ شكل تخصيص نسبة مئوية للمجموعة، بدلاً من البنود المنفردة، لكل فترة زمنية. ويمكن أن تطبق المنشأة منهجيات أخرى لأغراض التخصيص هذه. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة مضاعف سعر الدفع المسبق لتخصيص قروض الإطفاء للفترة الزمنية على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، لكن يجب أن تكون المنهجية أمثل هذا لتخصيص تتسمج مع إجراءات وأهداف إدارة مخاطر المنشأة.

تطبيق ١١٨ وكمثال على التحديد المبين في الفقرة تطبيق ١١٤(ج)، إذا قدرت المنشأة في فترة زمنية معينة إعادة التسعير أن لديها أصولاً بسعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزامات بسعر ثابت بقيمة ٨٠ وحدة عملة وقررت أن تحوط كمل المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ وحدة عملة، فإنها تحدد

* تطبيق نص اعتبارات المادة في هذا السوق مثلما تنطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كبنء محوط أصولا بمبلغ ٢٠ وحدة عملة (حصء من الأصول)١. ويُعزى عن التءءءء على أنه 'مبلغ من العملة' (مثلا مبلغ من الءولاءاء، أو الءورو، أو الءولوءء، أو الراءاءاء) ولس كأصول مفراء. وهذا ىسأبع وءوب أن أكون أمعاع الأصول (أو الإأأراءاء) الاءى أأأب منها المبلغ المأوط- أى كأمل أءمة ١٠٠ وحدة عملة للأصول فى المأال أعلاه:

- (أ) بءوا أأأر أءمأها للءالة اسأأأة للأأراء فى سعر الفأءة الاءى أأم أأوطه٢ و
(ب) بءوا أأن من الممأ أن أكون مؤهلة لمأاسبة أأوط لأءمة للءالة لو أأم أأأأها على أنها مأوطه بأأكل مفراء. ولأن المعأار٣ أأء على وءه الأصوص بأن أءمة المأالة للأأأأالم المالى بأأأأة الأأب (مأل الءوءاع أأأ الأأب وبعأ أنواع الءوءاع الزمأنة) لوسأ أقل من المبلغ مسأوق الأفع عءء الأأب، المأصوم من أول أأرأء مأم أن أأأب فىه أفع المبلغ، لا مأم أن أكون هذا البءء مؤهلا لمأاسبة أأوط لأءمة المأالة لأى فأرة زمأنة ألى أقصر فأرة مأم فىها للمالك أن أأأأب بالأفع. وفى المأال أعلاه، أكون المأأأز المأوط هو مبلغ من الأصول. لألك لا أشكل هءة الإأأراءاء أءء من البءء المأصوب المأءء، ولكن المنشأة أسأأأها لأأأء مبلغ الأصل الاءى أأم أأأءه على أنه مأوط. وإذا أأن المأأز الاءى أأرأب المنشأة بأأوطه هو مبلغ من الإأأراءاء، أأب أأب المبلغ الاءى مأمل البءء المأوط للمأءء من الإأأراءاء أأأ السعر لأأأب ولس من الإأأراءاء لألى مأم أن أأأب من المنشأة أسأأأها فى فأرة زمأنة مأكرة، وأأم أأأب مأمأس للنسبة المأوة المأسأءم فى أأوم فاعأية لأأوط وأفا للفقراء ١٢٦ (ب)٤ على أنها النسبة المأوة لهءة الإأأراءاء الأأرى. على مأمل المأال، نفأرض أن المنشأة أأءر أنه فى فأرة زمأنة معأنة لإعاءة للأسعر أأن لهأها لإأأراءاء أأأ سعر أأأب بأءمة ١٠٠ وحدة عملة، أسأل ما بأءمة ٤٠ وحدة عملة للءوءاع أأأ الأأب، و ٦٠ وحدة عملة للإأأراءاء بأأون أأأأة الأأب، و ٧٠ وحدة عملة لأصول أأأ أأأ. وإذا أأرأ المنشأة أن أأوط كأمل المأأز المالى الصأافى بأءمة ٣٠ وحدة عملة، فأها أأءء كبنء مأوط لإأأراءاء بأءمة ٣٠ وحدة عملة أو ٥٠% من الإأأراءاء لألى لا أسأطوى على أأأأة الأأب.

أأأأق ١١٩ وأسأزم المنشأة أيضا بالمأأأأاء الأأرى لأأأءء والأأومأ المأملة فى الفأرة ٨٨ (أ). وبألأسبة للأأوط المأطفى لمأأأر سعر الفأءة، أأء مأأأأاء الأأءء والأأومأ هءة مسأمة المنشأة لأمعاع المأأأراءاء لألى أسأأءم فى أأأءء المبلغ المأوط وأكأفة أومأس الفاعأية، بما فى ألك ما ألى:

- (أ) أأأءء الأصول والإأأراءاء لألى مأمأم أسأمأأها فى لأأوط المأطفى والأساس الاءى مأمأم اسأأأها لإأأأها من المأطفة.
(ب) أكأفة أأأر المنشأة لأوأرأء إعاءة للأسعر، بما فى ألك أأأء افتراضاء مسر الفأءة لألى أسأكل أساس أأأراءاء لأسعار الأفع المأمق وأساس أأأر تلك الأأأراءاء. وأأم اسأأءم أفس لأطأفة لأكل من الأأأراءاء الأولة لألى أأرى فى الوأأ الاءى أأم فىه أسأمأن الأصل أو الإأأأر فى المأطفة المأوطه أى مرأأعأأ لأأة لألك الأأأراءاء.
(أ) أأء الفأراء لأزمأنة لإعاءة للأسعر ومأأها.

١ أوسأ المعأر للمنشاء بأأأء أى مبلغ من الأصول أو الإأأراءاء المأولة المأوفراء وفى هذا المأال أى مبلغ من الأصول بأم ما بأءمة مسفر وحدة عملة ١٠٠ وحدة عملة.

٢ أنظر للفقراء ٤٩.

٣ ٣٠ وحدة عملة / (١٠٠ وحدة عملة - ٤٠ وحدة عملة) = ٥٠%.

(د) مدى تكرار المنشأة لاختبار الفاعلية وأي من الطريقتين في الفقرة تطبيق ١٢٦* ستستخدم.

(هـ) المنهجية التي تستخدمها المنشأة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات التي يتم تحديدها على أنها بند محوط، وفقاً لذلك، مقياساً للنسبة المئوية المستخدمة عندما تختبر المنشأة الفاعلية باستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة تطبيق ١٢٦(ب)*.

(و) عندما تختبر المنشأة الفاعلية باستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة تطبيق ١٢٦(ب)*، سواءً كانت المنشأة ستختبر الفاعلية لكل فترة زمنية لإعادة التسمير بشكل مفرد، أو لجميع الفترات الزمنية، أو من خلال الجمع ما بين الطريقتين.

يجب أن تكون السياسات المعينة في تحديد وتوثيق علاقة التحوط منسجمة مع إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة. ويجب عدم إجراء التغيرات في السياسات بشكل اعتباطي. إذ يجب تبريرها على أساس التغيرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن تكون مبنية على أساس إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة ومنسجمة معها.

تطبيق ١٢٠ يمكن أن تكون أداة التحوط المشار إليها في الفقرة تطبيق ١١٤(هـ)* عبارة عن مشتقة واحدة أو محفظة مشتقات تشتمل جميعها على تعرض لمخاطر سعر الفائدة المحوطة المحددة في الفقرة تطبيق ١١٤(د)* (على سبيل المثال، محفظة من مبادلات سعر الفائدة التي تشتمل جميعها على تعرض لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). ويمكن أن تشتمل محفظة مشتقات كهذه على أوضاع تتطلب معاملة المخاطر. إلا أنها قد لا تشتمل على خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة صافية، لأن المعيار* لا يسمح بتحديد مثل هذه الخيارات على أنها أدوات تحوط (باستثناء عندما يتم تحديد الخيار المكتوب على أنه معاملة خيار المشتري). وإذا وفرت أداة التحوط للمبلغ المحدد في الفقرة تطبيق ١١٤(ج)* لأكثر من فترة زمنية واحدة لإعادة التسمير، فبأنه يتم تخصيصها لجميع الفترات الزمنية التي توافر التحوط لها. إلا أنه يجب تخصيص كامل أداة التحوط لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسمير. لأن المعيار* لا يسمح بتحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط مطقة.

تطبيق ١٢١ عندما تقيس المنشأة التأثير في القيمة للعلة لبند مستحق الدفع مسبقاً وفقاً للفترة تطبيق ١١٤(ز)*، فإن للتغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند المستحق دفعه مسبقاً بطريقتين: إذ يؤثر على القيمة العادلة للمتصفحات النقدية للتعاقدية والقيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المشمول في البند المستحق دفعه مسبقاً. وتسمح الفقرة ٨١ من المعيار للمنشأة بتحديد جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي، يشترك في التعرض لمخاطر مشتركة، على أنها بند محوط، شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. وبالنسبة للبند الذي يستحق دفعه مسبقاً، تسمح الفقرة ٨١ بتحقيق هذا من خلال تحديد البند المحوط فيما يتعلق بالتغير في القيمة للعادلة الذي يُعْمَد إلى للتغيرات في سعر الفائدة المحدد على أساس تواريخ إعادة التسمير المتوقعة وليس للتعاقدية. إلا أنه يتم تضمين الأثر الذي تسببه للتغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسمير المتوقعة تلك عند تحديد التأثير في القيمة للعادلة للبند المحوط. وبما أن ذلك، إذا تمت مراجعة تواريخ إعادة التسمير المتوقعة (مثلاً لتعكس التغير في الدفعات المسبقة المتوقعة)، أو إذا كانت تواريخ إعادة التسمير الفعلية تختلف عن تلك المتوقعة، مستثماً عدم الفاعلية كما هو مبين في الفقرة تطبيق ١٢٦*. وعلى

* انظر الفقرتين ٧٧ وتطبيق ٩٤.

† انظر الفقرة ٧٥.

المعكس من ذلك، يتم استثناء للتغيرات في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة التي (أ) تنشأ بوضوح من عوامل أخرى باستثناء التغيرات في سعر الفائدة المحوط، (ب) وتكون غير مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المحوط، و(ج) يمكن فصلها بشكل موثوق عن التغيرات المنسوبة إلى سعر الفائدة المحوط (مثل التغيرات في أسعار الدفع المسبق الناشئة بوضوح من التغير في العوامل الديموغرافية أو الأنظمة الضريبية باستثناء التغيرات في سعر الفائدة) عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، لأنها لا تُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كان هناك شك حول العامل الذي أدى إلى نشوء التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة أو كانت المنشأة غير قادرة بشكل موثوق على فصل التغيرات الناشئة من سعر الفائدة المحوط عن تلك الناشئة من عوامل أخرى، يُفترض بأن التغير نشأ من التغيرات في سعر الفائدة المحوط.

تطبيق ١٢٢ لا يحدد المعيار الأساليب المستخدمة في تحديد المبلغ المشار إليه في الفقرة ١١٤(ز)، وهو بالتحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كانت أساليب التقدير الإحصائية أو غيرها من الأساليب تُستخدم في مثل هذا القياس، يجب أن تتوقع الإدارة أن تكون النتيجة مقاربة جدًا لتلك التي كان من الممكن الحصول عليها من قياس جميع الأصول أو الإلتزامات المختلفة التي تشكل البند المحوط. وليس من المناسب الافتراض بأن التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط تساوي التغيرات في قيمة أداة التحوط.

تطبيق ١٢٣ تقتضي الفقرة ١٨٩* أنه إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو أصل، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الأصول. وعلى المعكس من ذلك، إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو إلتزام، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الإلتزامات. وهذه هي بنود السطر المنفصلة التي تمت الإشارة إليها في الفقرة ١١٤(ز)*. وليس مطلوباً أن يتم تخصيص محدد للأصول (أو الإلتزامات) المختلفة.

تطبيق ١٢٤ تشير الفقرة ١١٤(ط)* إلى أن عدم لفاعلية ينشأ إلى الحد الذي يختلف فيه التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الفرق لعدد من الأسباب، منها:

- (أ) اختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن تلك المتوقعة، أو مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة؛
 - (ب) انخفاض قيمة البنود في المحفظة المحوطة أو إلغاء الاعتراف بها؛
 - (ج) اختلاف تواريخ الدفع لأداة التحوط والبند المحوط؛ و
 - (د) أسباب أخرى (مثلاً عندما يحمل عدد قليل من البنود المحوطة فائدة بسعر أقل من السعر الأساسي التي خصصت لها على أنها محوطة، وعدم لفاعلية الناتجة ليست كبيرة جداً بحيث أن المحفظة ككل لا تكون مؤهلة لمحاكاة التحوط).
- ويتم تحديد عدم لفاعلية* هذه والاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة.

* تطابق نفس اعتبارات العادة في هذا السياق مثلما تطابق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تطبيق ١٢٥ سيتم عموماً تحسين فاعلية التحوط:

- (أ) إذا قامت المنشأة بجولة البنود التي يكون لها سمات مختلفة فيما يخص الدفع المسبق بطريقة تأخذ بعين الاعتبار هذه الاختلافات.
- (ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة كبير. وعندما يكون هناك عدد قليل فقط من البنود المشمولة في المحفظة، من المرجح أن تكون هناك درجة عالية نسبياً من عدم الفاعلية مرتبطة إذا استحق دفع أحد البنود مسبقاً بشكل مبكر أو متأخر عن المتوقع. وعلى العكس من ذلك، عندما تشمل المحفظة على العديد من البنود، فقه يمكن التنبؤ بطريقة الدفع المسبق بشكل أكثر دقة.
- (ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير المستخدمة قصير (مثلاً شهر واحد مقابل ثلاثة أشهر من الفترات الزمنية لإعادة التسعير). وتقلل الفترات الزمنية الأقصر لإعادة التسعير من أثر أي سوء مطابقة بين تواريخ الدفع وتواريخ إعادة التسعير (ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير) للبنود المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط.
- (د) التكرار الكبير الذي يتم فيه تعديل مبلغ أداة التحوط ليعكس التغيرات في البند المحوط (مثلاً بسبب التغيرات في توقعات الدفع المسبق).

تطبيق ١٢٦ تختبر المنشأة الفاعلية بشكل دوري. وإذا تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التاريخ الذي لقيتم فيه المنشأة الفاعلية وتاريخ لاحق له، تحسب المنشأة مبلغ الفاعلية إما:

- (أ) على أنه الفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (انظر الفقرة تطبيق ١١٤(ج)) والتغير في قيمة كامل البند المحوط الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحوط (بما في ذلك أثر التغيرات في سعر الفائدة المحوط على القيمة العادلة لأي خيار دفع مسبق ضمنى)؛ أو
- (ب) باستخدام التقريب التالي. فإن المنشأة:
 - (١) تحسب النسبة المئوية للأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير ثم التحوط لها، على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في آخر تاريخ قامت فيه باختيار الفاعلية.
 - (٢) تطبق هذه النسبة المئوية على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية لإعادة التسعير لصاحب مبلغ البند المحوط على أساس تقديرها المنقح.
 - (٣) تحسب التغير في القيمة العادلة لتقديرها المنقح للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة وتعرضه كما هو محدد في الفقرة تطبيق ١١٤(ز).
 - (٤) تعترف بعدم الفاعلية المساوية للفرق بين المبلغ المحدد في البند (٣) والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (انظر الفقرة تطبيق ١١٤(ح)).

تطبيق ١٢٧ تميز المنشأة، عند قياس الفاعلية، التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقدرة للأصول (أو الإلتزامات) الموجودة عن إنشاء الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة، فقط في أن تلك التعديلات تؤدي إلى عدم الفاعلية. ويتم تضمين جميع التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقدرة (باستثناء تلك المستتية وفقاً للفترة تطبيق ١٢١)، بما في ذلك أي إعادة تخصيص للبنود القائمة بين الفترات الزمنية، عند تنقيح المبالغ المقدرة في فترة زمنية معينة وفقاً للفترة

تطبيق ١٢٦ ب(٢) وبالتالي عند قياس الفاعلية. وحالما يتم الإعتراف بعدم الفاعلية كما هو محدد سابقاً، تجري المنشأة تقديرًا جديدًا لإجمالي الأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير، بما في ذلك الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة التي تم إنشاؤها منذ آخر اختبار لفاعليتها، وتحدد مبلغًا جديدًا على أنه يبدأ محوطًا ونسبة مئوية جديدة على أنها نسبة مئوية محوطة. ثم يتم تكرار الإجراءات المبينة في الفقرة تطبيق ١٢٦ ب(٢) في التاريخ التالي الذي تختبر فيه الفاعلية.

تطبيق ١٢٨ يمكن إلغاء الإعتراف بالبلود التي تمت جدولتها أصلاً إلى فترة زمنية لإعادة التسعير بسبب الدفع المسبق في وقت أبكر من المتوقع أو شطب الحساب الذي سببه انخفاض القيمة أو البيع. وعندما يحدث هذا، فإن مبلغ التغيير في القيمة للعائلة المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز) المرتبط بالبند الذي تم إلغاء الإعتراف به يتم إلغاؤه من الميزانية العمومية، ويتم شمله في الأرباح أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الإعتراف بالبند. ولهذا الغرض، من الضروري معرفة (الفترة) الفترات للزمنية لإعادة التسعير التي تم فيها جدولة البند الذي تم إلغاء الإعتراف به، لأن هذا يحدد (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يتم إلغاؤه منها وبالتالي المبلغ الذي يتم إلغاؤه من بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز). عندما يتم إلغاء الإعتراف ببند معين، إذا كان من الممكن تحديد أي فترة زمنية تم شمله فيها، يتم إلغاؤه من تلك الفترة الزمنية. وإن لم يكن من الممكن ذلك، يتم إلغاؤه من أول فترة زمنية إذا نتج إلغاء الإعتراف عن دفعات مسبقة أعلى من المتوقع، أو تم تخصيصه لجميع الفترات الزمنية التي تشمل على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ومنظم إذا كان البند قد بيع أو انخفضت قيمته.

تطبيق ١٢٩ بالإضافة إلى ذلك، إن أي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم إلغاء الإعتراف به عند انتهاء الفترة الزمنية يتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة في ذلك الوقت (انظر الفقرة ١٨٩). على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة البلود إلى ثلاث فترات زمنية لإعادة التسعير. وفي العملية السابقة لإعادة التحديد، كان التغيير في القيمة للعائلة للمبلغ عنه في بند السطر الواحد في الميزانية العمومية هو عبارة عن أصل بقيمة ٢٥ وحدة عملة. وبمثل ذلك المبلغ المبالغ المنسوبة إلى الفترات ١، ٢، ٣ بقيمة ٧ وحدة عملة، ٨ وحدة عملة، و ١٠ وحدة عملة على التوالي. وفي العملية التالية لإعادة التحديد، يكون قد تم تحقيق الأصول المنسوبة إلى الفترة ١ أو إعادة جدولتها إلى فترات أخرى. لذلك، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ٧ وحدة عملة من الميزانية العمومية ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. وتنسب الآن قيمتي ٨ وحدة عملة و ١٠ وحدة عملة إلى الفترتين ١ و ٢ على التوالي. ويتم بعد ذلك تعديل هذه الفترات المتبقية، حسبما هو لازم، للتغيرات في القيمة للعائلة كما هو مذكور في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز).

تطبيق ١٣٠ وك توضيح لمطلبتين الفترتين السابقتين، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول من خلال تخصيص نسبة مئوية من المحفظة إلى كل فترة زمنية لإعادة التسعير. ونفترض أيضاً أنها قامت بجدولة ١٠٠ وحدة عملة إلى كل من الفترتين الزمنية الأولى والثانية. وعندما تنتهي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ١١٠ وحدة عملة من الأصول بسبب التسميد المتوقع وغير المتوقع. وفي هذه الحالة، يتم إلغاء كامل المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز) المرتبط بالفترة للزمنية الأولى من الميزانية العمومية، بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ المرتبط بالفترة للزمنية الثالثة.

تطبيق ١٣١ إذا تم تخفيض المبلغ المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير بدون إلغاء الإعتراف بالأصول (أو الإلتزامات) ذات العلاقة، يتم إطفاء المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز) المرتبط بالتخفيض وفقاً للفقرة ٩٢.

تطبيق ١٣٢ يمكن أن ترغب المنشأة بتطبيق المنهج المبين في الفقرات تطبيق ١١٤ - تطبيق ١٣١ على التحوط المحفظي الذي تم محاسبته سابقاً على أنه توط تكفي نقدي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتلغى هذه المنشأة التحديد السابق لتوط للتدفق النقدي وفقاً للفقرة ١٠١ (د)، وتطبق المتطلبات المبينة في الفقرات تطبيق ١١٤ - تطبيق ١٣١ بأثر مستقبلي على فترات لمحاسبة اللاحقة.

الإنتقال (الفقرات ١٠٣ - ١٠٨ ب)

تطبيق ١٣٣ من الممكن أن تكون المنشأة قد حددت معاملة متوقعة ضمن المجموعة أنها بند محوط في بداية الفترة السنوية التي تبدأ في ايناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك (أو لأغراض إعادة عرض المعلومات المقارنة في مستهل فترة مقارنة أبكر) في تحوط يتأهل لمحاسبة التحوط حسب هذا المعيار (كما هو معدل من قبل الجملة الأخيرة من الفقرة ٨٠)، وهذه المنشأة من الممكن أن تستخدم هذا التحديد لتطبيق محاسبة التحوط في البيانات المالية المجمعة من بداية الفترة السنوية التي تبدأ في ايناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، (أو بداية فترة للمقارنة الأبكر)، وعلى هذه المنشأة أن تطبق كذلك الفترتين تطبيق ٩٩ أ وتطبيق ٩٩ ب من بداية الفترة السنوية التي تبدأ في ايناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، غير أنه حسب الفقرة ١٠٨ ب لا تحتاج لتطبيق الفقرة تطبيق ٩٩ ب على المعلومات المقارنة للفترات الأبكر.

الملحق ب التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة الممنوعة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، إذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

♦♦♦♦

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" من قبل ١١ عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أدى كل من السادة كوب، وليسنرينغ، وماكريجور معارضتهم لذلك. وتزد أرائهم المعارضة بعد أساس الاستنتاجات.

سير دوفيد تويدي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هالز - جورج برونز	
أنطوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيايرت جيلارد	
جيمس جيه ليسنرينغ	
ولرن ماكريجور	
باتريشيا إل لومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيو فري وايتنغتون	
تاتسومي يامادا	

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" بعنوان محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة من قبل ١٤ عضواً من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. وقد أبدى السيد سميت معارضته لذلك. ويرد رأيه المعارض بعد أسبوعين الاستنتاجات.

سيز ديفيد تويدي الرئيس

ثوماس إي جونز نائب الرئيس

ماري إي بلوث

هانز - جورج برونز

ألفونسي تي كوب

روبرت بي جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسنرينغ

وارن ماكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميت

جيوغري وليثينغتون

تاتسومي يامادا

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" الإنتقال والإعراف المبيئي بالأسس المالية والإلتزامات المالية من قبل ١٤ عضوا من أعضاء مجلس معييير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز - جورج برونز	
لنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جيبيرت جيلارد	
جيمس جيه ليمارينغ	
وارن ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيويفري وايتنغتون	
ناتسومي يامادا	

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإعراف والقياس - محاسبة تحوط التنفق النقدي للمعاملات المتوقعة ضمن المجموعة تم اعتمادها للإصدار من قبل الأربع عشر عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارت
	هانز - جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه أيسنرينغ
	وارن ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	ماري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري وليتينغتون
	تاكسومي يامادا

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأنواع المالية: الاعتراف والقياس - خيار القيمة العادلة تم اعتمادها للإصدار من قبل أحد عشر عضواً من بين الأربعة عشر عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد عارض البروفسور بارث والسيد جارنيت والبروفسور ويتجتون هذه التعديلات، وقد وضعت أراؤهم المعارضة بعد أساس الاستنتاجات.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز - جورج برونز
	انتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنزينغ
	وارن ماكريجور
	بلفريشيا إل لومالي
	ماري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفاي وايتهنغتون
	تلكسومي يامادا

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

هذه التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٩ /الأنوات المالية: الإعراف والقياس وعلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ عقود التأمين - عقود الضمان المالي تم اعتمادها للإصدار من قبل الأربعة عشر عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

سير ديفيد تويدي الرئيس

ثوماس إي جونز نائب الرئيس

ملري إي بارث

هافز - جورج برونز

أنتوني تي كوب

روبرت بي جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسرلينغ

وارن ماكريجور

باتريشيا إل لومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جيويفري وليتينغتون

تاتسومي يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات حول

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس"

الفقرات

الخلفية	إستنتاج ٤ - ١٤
النطاق	إستنتاج ١٥ - ٢٤
الالتزامات للقروض	إستنتاج ١٥ - ١٧٠
عقود الضمانات المالية	إستنتاج ٢١ - ٢٧٣
عقود شراء أو بيع البند غير المالي	إستنتاج ٢٤
التعريفات	إستنتاج ٢٥ - ٣٦
القروض والذمم المدينة	إستنتاج ٢٥ - ٢٩
سعر الفائدة الفعلي	إستنتاج ٣٠ - ٣٥
محاسبة التغير في التقديرات	إستنتاج ٣٦
المشتقات الضمنية	إستنتاج ٣٧ - ٤٠
مشتقات العملة الأجنبية الضمنية	إستنتاج ٣٧ - ٤٠
الإعتراف وإلغاء الإعتراف	إستنتاج ٤١ - ٧٠
إلغاء الإعتراف بالأصل المالي	إستنتاج ٤١ - ٥٣
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي	إستنتاج ٤١ - ٤٣
مسودة العرض	إستنتاج ٤٤ - ٤٥
الملاحظات للمستمة	إستنتاج ٤٦ - ٤٧
التفتيحات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩	إستنتاج ٤٨ - ٥٣
الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق المتعلقة بالتدفقات	
النقدية من الأصل المالي ولكنها تتحمل التزاما تعاقبيا بدفع للتدفقات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين	إستنتاج ٥٤ - ٦٤
النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف	إستنتاج ٦٥ - ٦٦
المشاركة المستمرة في الأصل المنقول	إستنتاج ٦٧ - ٧٠
القياس	إستنتاج ٧١ - ١٣٠
خيار قياس القيمة العادلة	إستنتاج ٧١ - ٩٤
التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يزيل أو يقلل إلى حد كبير من عدم الاتساق في القياس أو الإعتراف	إستنتاج ٧٥ - ٧٥ب
مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تدار ويتم أدائها على أساس للقيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية استثمار	إستنتاج ٧٦ - ٧٦ب
الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية تلبي شروطا معينة	إستنتاج ٧٧ - ٧٨
دور الإشراف العقلاني	إستنتاج ٨٧ - ١٧٩
الأمر الأخرى	إستنتاج ٨٠ - ٨٤
تطبيق خيار قياس القيمة للعائلة على جزء من (وليس كامل)	إستنتاج ٨٥ - ١٨٦
الأصل المالي أو الإلتزام المالي	
مخاطر الائتمان الذاتية	إستنتاج ٨٧ - ٩٢
قياس الإلتزامات المالية ذات خاصية للطلب	إستنتاج ٩٣ - ٩٤

إستنتاج ٩٥-١٠٤	إرشادات قياس القيمة العادلة
إستنتاج ٩٦-١٠١	إستخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة
إستنتاج ١٠٢-١٠٤	عدم وجود سوق نشط
إستنتاج ١٠٥-١٣٠	إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها
إستنتاج ١٠٥-١٣٠	إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية
إستنتاج ١٣١-٢٢٠	التحوط
إستنتاج ١٣٢-١٣٥	دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣
إستنتاج ١٣٥	تحوطت أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية
إستنتاج ١٣٦-١٣٦	الفاطية المتوقعة
إستنتاج ١٣٧-١٣٩	تحوطت أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لمخاطر غير
	مخاطر العملة الأجنبية
إستنتاج ١٤٠-١٤٣	حقوق خدمة القروض
إستنتاج ١٤٤-١٤٥	إمكانية السماح بمحاسبة التحوط بإستخدام الأدوات النقدية
إستنتاج ١٤٦-١٤٨	إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات التنبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة
إستنتاج ١٤٩-١٥٤	تحوطات الإلتزامات قائمة
إستنتاج ١٥٥-١٦٤	تعديلات الأساس
	تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعراف بأصل مالي
إستنتاج ١٦١	أو إلتزام مالي
إستنتاج ١٦٢-١٦٤	تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعراف بأصل غير
	مالي أو إلتزام غير مالي
إستنتاج ١٦٥-١٧٢	لتحوط بإستخدام العقود الداخلية
إستنتاج ١٧٣-٢٢٠	محاسبة القيمة العادلة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة
إستنتاج ١٧٤-١٧٤	الخلفية
إستنتاج ١٧٥	النطاق
إستنتاج ١٧٦-١٧٧	المصالة: أملاً كانت محاسبة تحوط القيمة العادلة صعبة التحقيق وفقاً للمسخ السابقة
	من معيار المحاسبة الدولي ٣٩
إستنتاج ١٧٨-١٨١	مخاطرة لنفع المسبق
إستنتاج ١٨٢-١٩٢	تحديد البند المحوط والإلتزامات ذات خاصية الطلب
إستنتاج ١٩٣-٢٠٦	أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم الفاطية
إستنتاج ٢٠٧-٢٠٩	لمبلغ المسجل للبند المحوط
إستنتاج ٢١٠-٢١٢	إلغاء الإعراف بالمبلغ المشمولة في بنود المظهر المنفصلة
إستنتاج ٢١٣-٢١٥	لأوات التحوط
إستنتاج ٢١٦-٢١٨	فاطية التحوط للتحوط للمحفظي لمخاطر سعر الفائدة
إستنتاج ٢١٩-٢٢٠	للتحول إلى محاسبة تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة
إستنتاج ٢٢١	إلغاء الاختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية للمقبولة عموماً
إستنتاج ٢٢٢	ملخص التغييرات لمسودة العرض
	الآراء المعارضة

أساس الإستنتاجات حول معايير المحاسبة الدولية ٣٩ الأدوات المالية: الإعراف والقياس

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" في عام ٢٠٠٣. وقد لولي مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن للمجلس في تموز من عام ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". وقد هدف مشروع التصنيفات إلى التقليل من التعتيد في المعايير من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وإرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في المعايير. وفي حزيران من عام ٢٠٠٢، قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الأول عام ٢٠٠٢. وفي آب من العام ٢٠٠٣، قام المجلس بنشر مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول محاسبة تحوط لقيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الثاني عام ٢٠٠٣.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي ينص عليه معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لم يعد المجلس للنظر فيها.

الخلفية

إستنتاج ٤ أصبحت للنسخة الأصلية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ملابرة المفعول للبيانات المالية التي تغطي السنوات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ. وقد عكست نموذج قياس مختلط يتم فيه قياس بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة وقياس البعض الآخر بسعر التكلفة أو التكلفة للعطفاة، بالإعتماد جزئياً على نية المنشأة بالإحتفاظ بأداة معينة.

إستنتاج ٥ يقر المجلس بأن محاسبة الأدوات المالية هي مسألة صعبة وموضع خلاف. وقد بدأت الهيئة السابقة للمجلس، ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية، عملها بخصوص هذه المسألة منذ ١٥ عاماً مضت، أي في العام ١٩٨٨. وخلال الثماني سنوات اللاحقة قامت بنشر مسودتي عرض، تتناولان موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول الإفصاح والعرض في عام ١٩٩٥. وقررت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم صياغة اقتراحاتها الأولية حول الإعراف والقياس في معيار معين، نظراً لما يلي:

- الإستجابة الأساسية التي حصلوا عليها؛
- الممارسات المتطورة في الأدوات المالية؛ و
- التفكير المتطور من قبل الهيئات الوطنية لوضع المعايير.

٦ استنتاج وتبعاً لذلك، نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩٧، بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الكندي، ورقة نقاش اقترحت منهاجاً مختلفاً، وهو أنه يجب قياس جميع الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة. وأشارت الردود على تلك الورقة إلى نطاق واسع من عدم الإرتياح حيال بعض المقترحات الواردة فيها وأنه ينبغي إنجاز المزيد من العمل قبل دراسة وضع معيار يقتضي منهاجاً كاملاً للقيمة العادلة.

٧ استنتاج وفي غضون ذلك، استتجت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن وجود معيار حول الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها هو ضرورة ملحة. وأوضحت أنه بالرغم أنه كان يتم الاحتفاظ بالأدوات المالية واستعمالها على نطاق واسع في العالم، إلا أن عدداً قليلاً من البلدان إلى جانب الولايات المتحدة لديها معايير حول الاعتراف والقياس بالأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، تنفتت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية بأنها ستعمل على وضع مجموعة من معايير المحاسبة الدولية "الرئيسية" يمكن المصادقة عليها من قبل المنظمة الدولية لغرض جمع رؤوس الأموال عبر جميع الأقطار والإدراج في أسواق البورصة العالمية. وتضمنت تلك المعايير الرئيسية معياراً حول الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها. وتبعاً لذلك، صاغت لجنة معايير المحاسبة الدولية نسخة معيار للمحاسبة الدولي ٣٩ التي تم إصدارها في عام ٢٠٠٠.

٨ استنتاج وفي كانون الأول من عام ٢٠٠٠ قامت مجموعة عمل مشتركة من هيئات وضع المعايير حول الأدوات المالية، تتألف من ممثلي وأعضاء هيئات وضع المعايير المحاسبية والمنظمات المهنية من مجموعة من البلدان، بنشر مسودة معيار وأساس استنتاجات بعنوان *الأدوات المالية والبنود المشابهة*. واقتُرحت مسودة المعيار تلك تغيرات واسعة النطاق في محاسبة الأدوات المالية والبنود المشابهة، بما في ذلك قياس جميع الأدوات المالية تقريباً بالقيمة العادلة. وفي ضوء الردود على اقتراحات مجموعة العمل المشتركة، من الواضح ضرورة إنجاز المزيد من العمل قبل تقديم نموذج شامل لمحاسبة القيمة العادلة.

٩ استنتاج وأعلن المجلس في تموز ٢٠٠١ أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين المتطلبات القائمة حول محاسبة الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتتناول التحسينات قضايا الممارسة التي تحددها شركات التدقيق، والهيئات الوطنية لوضع المعايير، والمنظمون، وآخرون، والقضايا المحددة في عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لو من قبل موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية.

١٠ استنتاج كما نشر المجلس في حزيران ٢٠٠٢ مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فترة لتقديم الملاحظات منحتها ١١٦ يوماً. وقد تم استلام ما يزيد على ١٧٠ رسالة ملاحظة.

١١ استنتاج وتبعاً لذلك، اتخذ المجلس خطوات تمكن الهيئات الفرعية من إبلاغه بشكل أفضل عن القضايا الرئيسية الناتجة عن عملية إيداء الملاحظات، وتمكن المجلس من توضيح آرائه في القضايا واستنتاجاته غير النهائية. وتضمنت هذه المشاورات ما يلي:

(أ) المناقشات مع المجلس الاستشاري للمعايير حول القضايا الرئيسية التي نشأت خلال عملية إيداء الملاحظات.

(ب) مناقشات الطولة المستديرة للتسع مع الهيئات الفرعية خلال شهر آذار ٢٠٠٣ المعقودة في بروكسل ولندن. وقد شارك ما يزيد على ١٠٠ منظمة وفرد في تلك المناقشات.

(ج) المناقشات مع هيئات وضع المعايير التابعة للمجلس حول القضايا المطروحة في مناقشات الطولة المستديرة.

(د) الاجتماعات بين أعضاء المجلس وموظفيه والمجموعات المختلفة من الهيئات الفرعية لبحث القضايا الأخرى المطروحة في رسائل الملاحظات ومناقشات الطاولة المستديرة.

إستنتاج ١١ أ ثارت بعض رسائل للملاحظة حول مسودة العرض لشهر حزيران ٢٠٠٢ والمشاركين في مناقشات الطاولة المستديرة موضوعا هاما لم تقترح مسودة العرض لشهر حزيران ٢٠٠٢ أي تغييرات عليه. وكان هذا الموضوع هو محاسبة التحوط لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة (الذي يشار إليه أحيانا "بالتحوط الشامل") والمسألة ذات العلاقة بمعاملة الودائع ذات خاصية الطلب في محاسبة التحوط (التي يشار إليها أحيانا "بالودائع تحت الطلب" أو "الإلتزامات برسم الطلب"). وبالتحديد، أدى البعض قلقه حيال الصعوبة الكبيرة في تحقيق محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط الشامل وفقا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١١ ب قرر المجلس في ضوء هذه المخاوف أن يبحث ما إذا كان من الممكن وكيف يمكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن استخدام محاسبة تحوط القيمة العادل بسهولة أكبر لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وقد نتج عن هذا مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي نشرت في آب ٢٠٠٣ والتي تم استنساخ ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة بشأنها. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض بشكل نهائي في آذار ٢٠٠٤.

إستنتاج ١١ ج. بعد صدور هذه التعديلات في مارس ٢٠٠٤ استلم المجلس مزيداً من الملاحظات من المشاركين تدعو إلى تعديلات أخرى على المعيار، وبشكل خاص ونتيجة للمناقشة المستمرة مع المشاركين أصبح المجلس على علم بأن البعض، بما في ذلك المشرفون للعقلانيون لبنوك وشركات أوراق مالية وشركات تأمين، كانوا متخوفين من أنه من الممكن استخدام خيار القيمة العادلة بشكل غير مناسب، وكان هؤلاء المشاركون قلقين بشأن ما يلي:

(أ) من الممكن أن تطبق المنشآت خيار القيمة العادلة على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي من غير الممكن التحقق من قيمتها العادلة، وإذا كان الأمر كذلك، ونظراً لأن تقييم هذه الأصول المالية والإلتزامات المالية يعود للحكم الشخصي فلن المنشآت قد تحدد قيمتها العادلة بطريقة تؤثر بشكل غير مناسب على الربح أو الخسارة.

(ب) من الممكن أن يزيد استخدام الخيار من التقلب في الربح أو الخسارة بدلاً من أن يقله، على سبيل المثال إذا طبقت المنشأة الخيار على جزء واحد فقط من مركز مائل.

(ج) إذا طبقت المنشأة خيار القيمة العادلة على الإلتزامات المالية فإنه قد ينجم عن ذلك أن تحترف المنشأة بالمكاسب أو الخسائر في الربح أو الخسارة المرتبطة بالتغيرات في قيمتها الائتمانية.

استجابة لهذه المخاوف نشر المجلس في إبريل ٢٠٠٤ مسودة عرض للقيود المقترحة على خيار القيمة العادلة، وفي مارس ٢٠٠٥ عقد المجلس سلسلة من اجتماعات الطاولة المستديرة لمناقشة المقترحات مع المشاركين المدعوبين، ونتيجة لهذه العملية أصدر المجلس تعديلا على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في يونيو ٢٠٠٥ يتعلق بخيار القيمة العادلة.

إستنتاج ١٢ لم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن بعض التعقيد الموجود في المتطلبات القائمة لا يمكن تفاديه في نموذج قياس مختلط يستند جزئيا إلى توليا الإدارة الإحتفاظ بالأدوات المالية ونظرا لتعقيد مفاهيم

التحويل الموجودة وقضايا تقدير القيمة العادلة. وتقلص التعديلات من بعض التعقيد من خلال توضيح المعيار وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج إرشادات إضافية في المعيار.

١٣ استنتاج كما تلغي التعديلات أيضا أو تقلل من بعض الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما المتعلقة بقياس الأدوات المالية. وتماثل متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلى حد كبير، للمتطلبات المقابلة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، وبالأخص، تلك الواردة في بيانات معايير المحاسبة المالية التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١١٤ للمحاسبة من قبل الدائنين لإنخفاض قيمة القرض" ورقم ١١٥ "محاسبة استثمارات معينة في الأوراق المالية للدين وحقوق الملكية" ورقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط".

١٤ استنتاج سيتابع المجلس دراسته للقضايا المتعلقة بمحاسبة الأدوات المالية. إلا أنه يتوقع أن يتم تنفيذ المبادئ الأساسية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المصن لفترة طويلة.

النطاق

إلتزامات القروض (الفقرتان ٢ (ج) و ٤)

١٥ استنتاج تعتبر إلتزامات القروض إلتزامات ثابتة لتوفير الإلتزام بموجب شروط وأحكام محددة مسبقا. وفي عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كان السؤال المطروح هو ما إذا كانت إلتزامات للقروض إلتزامات معينة تعتبر مشتقات تتم محاسبتها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وينشأ هذا التساؤل لأن الإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة محدد خلال فترة ثابتة من الزمن يلبي تعريف المشتقة. وبالفعل يكون الحصول على قرض بسعر محدد خيارا مكتوبا للمقترض المحتمل.

١٦ استنتاج وبغية تبسيط المحاسبة لحاملي ومصدري إلتزامات القروض، قرر المجلس استثناء إلتزامات قروض معينة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتمثل أثر الاستثناء في أن المنشأة لن تعترف ولن تقيس التغيرات في القيمة العادلة لالتزامات القروض هذه التي تنتج عن التغير في أسعار الفائدة في السوق أو توزيعات الإلتزام. وينسجم هذا مع قياس القرض الذي ينتج إذا مارس حامل الإلتزام للقرض حقه في الحصول على التمويل، لأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على قياس الأصل الذي يتم قيمته بالتكلفة المطفأة (على افتراض أنه ليس محددا في فئة أخرى غير القروض والنظم المدينة).

١٧ استنتاج إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي السماح للمنشأة بقياس إلتزام القرض بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة على أساس التحديد في بداية إلتزام للقرض على أنه إلتزام مالي من خلال الربح أو الخسارة. وقد يكون هذا مناسبا، على سبيل المثال، إذا استطاعت المنشأة إدارة للتعرض للمخاطر المرتبطة بالتزامات القروض على أساس القيمة العادلة.

١٨ استنتاج وقرر المجلس أيضا أنه ينبغي استثناء إلتزام للقرض من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقط إذا لم يكن من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة. وإذا كان من الممكن تسوية قيمة إلتزام للقرض بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، بما في ذلك عندما يكون لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع أصول القروض الناتجة بعد فترة قصيرة من إنشائها، من الصعب تبرير استثنائه من المتطلب لورد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لقياس الأدوات المشابهة التي تلبي تعريف المشتقة بالقيمة العادلة.

استنتاج ١٩ اختلفت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض مع اقتراح المجلس الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشأة التي لديها ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن التزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على جميع التزامات القروض الخاصة بها. وقد درس المجلس هذه المخاوف ووافق على أن الصياغة في مسودة العرض اسم تعكس نية المجلس. لذلك، أوضح المجلس أنه إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن التزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها، فإنها ينبغي أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على التزامات القروض الخاصة بها في نفس الصنف فقط.

استنتاج ٢٠ وفي النهاية، قرر المجلس أن الالتزامات بتقديم قرض معين بسعر فائدة أقل من سعر السوق ينبغي قياسها بشكل أولي بالقيمة العادلة، وقياسها لاحقاً بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ الذي يتم الاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ و(ب) المبلغ المعترف بها أولياً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء التركمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرلا". كما أشار المجلس إلى أنه بدون وجود مثل هذا المتطلب، لا يمكن الاعتراف بالالتزامات الناتجة عن مثل هذه التعمدات في الميزانية العمومية، لأنه في العديد من الحالات لا يتم استلام مقابل نقدي.

استنتاج ١٢٠ كما تمت مناقشته في الفقرات استنتاج ٢١ - استنتاج ٨٢٣ عدل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في عام ٢٠٠٥ لمعالجة عقود الضمان المالي، وبإجراء هذه التعديلات نقل المجلس المادة الخاصة بالتزامات القروض من الجزء الخاص بالنطاق إلى الجزء التالي الخاص بالقياس (الفقرة ٤٧ (د))، وكان غرض هذا التغيير هو جعل عرض هذه المادة منطقياً بدون إجراء تغييرات أساسية.

عقود الضمانات المالية (الفقرات ٢هـ، ٩، ٧٤ (ج)، تطبيق ٤، تطبيق ٤أ)

استنتاج ٢١ عند إكمال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" في أوائل عام ٢٠٠٤ توصل المجلس إلى الاستنتاجات التالية:

(أ) يمكن أن تأخذ عقود الضمان المالي لشكلاً قانونية مختلفة مثل الكفالات أو بعض أنواع خطاب الاعتماد أو عقد التقصير عن أداء لئمان أو عقد تأمين، غير أنه برغم أن هذا الاختلاف في الشكل القانوني قد يعكس في بعض الحالات اختلافات في المحتوى فإن محاسبة هذه الأدوات يجب أن لا تعتمد على شكلها القانوني.

(ب) إذا كان عقد الضمان المالي ليس عقد تأمين كما هو معرف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ فإنه يجب أن يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وقد كانت الحالة كذلك قبل إكمال المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(ج) كما كان مطلوباً قبل إكمال المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا تم الدخول في عقد ضمان مالي أو تم الاحتفاظ به عند تحويل أصول مالية أو التزامات مالية لطرف آخر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على ذلك العقد إذا كان عقد تأمين كما هو معرف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(د) ما لم ينطبق البند (ج) تكون المعالجة التالية مناسبة لعقد الضمان المالي الذي يلبى تعريف عقد التأمين:

(١) عند إنشاء عقد الضمان المالي على لجهة المصدرة لئتمان معترف به، ويجب عليها قياسه بالقيمة العادلة، وإذا صدر عقد الضمان المالي في معاملة تجارية قائمة بذاتها

لطرف غير ذي علاقة فقه يحتمل أن تساوي قيمته العادلة عند إنشائه القسط
الممنم ما لم تكن هناك أدلة على عكس ذلك.

(٢) لاحقاً لذلك يجب على الجهة المصدرة قياس العبد بمقدار المبلغ المحدد حسب معيار
المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات والإلتزامات والأصول المحممة^٤ أو بمقدار
المبلغ المعترف به مبدئياً مخصصاً منه عندما يكون ذلك مناسباً الإطفاء المتركم
المعترف به حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨ الإيراد، أيهما أعلى.

إستنتاج ٢٢ حرصاً على الحاجة لتطوير "منبر ثابت" لمعايير ٢٠٠٥ لكل المجلس المعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ٤ في أوائل عام ٢٠٠٤ بدون تحديد المحاسبة لهذه العقود، وبعد ذلك قام بنشر
مسودة العرض عقود الضمان المالي وتأمين الإئتمان في يوليو ٢٠٠٤ ليعرض للجمهور من أجل
ملاحظاته الإستنتاج الولد في الفقرة إستنتاج ٢١ (د)، وقد حدد المجلس موعداً نهائياً لذلك هو ٨
أكتوبر ٢٠٠٤، وسلم أكثر من ٦٠ كتاباً للملاحظات، وقبل مراجعة كتب الملاحظات عقد
المجلس جلسة تطعيم عامة استلم خلالها ملاحظات مختصرة من ممثلي الإتحاد الدولي لتأمين
الإئتمان والكفلاء واتخذ مؤمني للضمان المالي.

إستنتاج ٢٣ قدم بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ الحجة أنه كانت هناك اختلافات اقتصادية
هامة بين عقود تأمين الإئتمان والأشكال الأخرى من العقود التي لبت التعريف المقترح لعقد
الضمان المالي، على أنه عند تطوير مسودة العرض وفيما بعد مناقشة الملاحظات المستلمة لم
يستطع المجلس تحديد اختلافات تبرز اختلافات في المعالجة المحاسبية.

إستنتاج ٢٣ أشار بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ إلى أن بعض عقود تأمين الإئتمان تحتوي
على خصائص مثل حقوق الإلغاء والتجديد وخصائص المشاركة في الربح التي لن يتكولها
المجلس حتى المرحلة الثانية من مشروعه الخاص بعقود التأمين، وقدموا الحجة أن مسودة
العرض لم تقدم إرشادات كافية لتمكينهم من محاسبة هذه الخصائص، وتوصل المجلس إلى أنه لا
يستطيع تناول هذه الخصائص في المدى القصير، وأشار المجلس إلى أنه عندما تصدر الجهة التي
تؤمن عقود تأمين لتأمين فإنهم عادة يعترفون بالإلتزام بالقياس إما على أنه القسط المستلم أو تقدير
للخسائر المتوقعة، غير أن المجلس كان معنياً بأن بعض مصدري عقود الضمان المالي الآخرين
قد يجادلون أنه لم يكن يوجد إلتزام عند إنشاء العقد، ولتوفير حل مؤقت يحقق التوازن بين هذه
الإهتمامات المتنافسة قرر المجلس ما يلي:

(أ) إذا أكدت في السابق الجهة المصدرة صراحة أنها تعتبر هذه العقود أنها عقود تأمين
واستخدمت المحاسبة للمنطقة على عقود للتأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار
تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على
عقود التأمين هذه.

(ب) في جميع الحالات الأخرى يجب على الجهة المصدرة لعقد الضمان المالي تطبيق معيار
المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج ٢٣ب لا يعتبر المجلس المقاييس مثل تلك المبينة في الفقرة استنتاج ١٢٣ أنها مناسبة للمدى الطويل لأنها يمكن أن تؤدي إلى محاسبة مختلفة للعقود التي لها آثار اقتصادية متشابهة، غير أن المجلس لم يستطع إيجاد أسلوب أكثر إثارة للاهتمام لمعالجة مخوفه للمدى القصير. إلى جانب ذلك بالرغم من أن المقاييس المبينة في الفقرة استنتاج ١٢٣ قد تبدو غير دقيقة فإن المجلس يعتقد أن المقاييس ستقدم إجابة واضحة في الغالبية العظمى من الحالات، وتقدم الفقرة تطبيق ٤أ إرشادات بشأن تطبيق هذه المقاييس.

استنتاج ٢٣ج نظر المجلس في التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، ففي هذه المبادئ المتطلبات لعقود الضمان المالي (باستثناء تلك التي تغطيها المعايير الأمريكية الخاصة بقطاع التأمين) موجودة في التفسير ٤٥ لمجلس معايير المحاسبة المالية متطلبات الضمان المحاسبية والإفصاح للضمانات، بما في ذلك الضمانات غير المباشرة لمدىونية الآخرين (التفسير ٤٥)، ولا تطبق متطلبات الاعتراف والقياس للتفسير ٤٥ على الضمانات الصادرة بين الشركات الأم وشركاتها التابعة وبين المنشآت تحت السيطرة المشتركة أو من قبل شركة لم أو شركة تابعة ذيلة عن شركة تابعة أو الشركة الأم، وقد طلب بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ أن يقدم المجلس استثناء مشابه، وقدموا الحجة بأن مطلب الاعتراف بعقود الضمان المالي هذه في بيانات مالية منفصلة أو فردية سيتسبب في تكاليف لا تتناسب مع المنافع المحتملة على افتراض أن المعاملات ضمن المجموعة ملغاة أو موحدة، غير أنه لتجنب حذف الإلتزامات الهامة من البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لم ينشئ المجلس هذا الاستثناء.

استنتاج ٢٣د أصدر المجلس التعديلات لعقود الضمان المالي في أغسطس ٢٠٠٥، وبعد هذه التعديلات تصبح متطلبات الاعتراف والقياس لعقود الضمان المالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متفقة مع التفسير ٤٥ في بعض النواحي، ولكن تختلف في نواحي أخرى:

- (أ) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مثل التفسير ٤٥ الاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة.
- (ب) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإطفاء المنهجي، حسب معيار المحاسبة الدولي ١٨، للإلتزام المعترف به مبدئياً، وهذا يتفق مع التفسير ٤٥، بالرغم من أن التفسير ٤٥ يحتوي على متطلبات توجيحية للقياس اللاحق، ويشمل كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتفسير ٤٥ لاختيار كفاية الإلتزام (أو الاعتراف بالخسارة) بالرغم من أن الاختبارات تختلف بسبب اختلافات ذاتية في المعايير التي تشير إليها هذه الاختبارات (معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وبين معايير المحاسبة المالية ٥).
- (ج) يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مثل التفسير ٤٥ بمعاملة مختلفة لعقود الضمان المالي التي تصدرها شركات لائتمين.
- (د) خلافاً للتفسير ٤٥ لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على استثناءات للشركات الأم أو الشركات التابعة أو المنشآت الأخرى تحت السيطرة المشتركة، غير أنه يتم عكس أية اختلافات فقط في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للشركة الأم أو الشركات التابعة أو المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

استنتاج ٢٣هـ طلب بعض المستجيبين لمسودة عرض يوليو ٢٠٠٤ الإرشادات بشأن معالجة عقود الضمان المالي من قبل حاملها، غير أن ذلك كان خارج النطاق المحدود للمشروع.

عقود شراء أو بيع البند الغير المالي (الفقرات ٥-٧ وتطبيق ١٠)

إستنتاج ٢٤ قبل إجراء التحذيلات، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ منسجمين فيما يتعلق بالظروف التي يستوفي فيها العقد المبرني على أساس السلعة تعريف الأداة المالية وتسم محاسبته على أنه مشتقة. واستنتج المجلس أن التحذيلات ينبغي أن تجعل المعيارين منسجمين على أساس الفكرة بلغة يجب محاسبة عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة عندما يكون (١) من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة أو من خلال تبادل الأدوات المالية و (٢) عندما لا يتم الاحتفاظ به بغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (البيع أو الشراء "العادي"). إضافة إلى ذلك، استنتج المجلس أن فكرة تحديد الوقت الذي يمكن فيه تسوية العقد على أساس صافي الأرصدة يجب أن تشمل العقود:

- (أ) التي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي الفقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛
- (ب) التي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في استلام البند ذو الصلة وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم لغرض جني أرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هاشام أرباح التاجر؛ و
- (ج) التي يكون فيها البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة إلى نقد.

ولأن ممارسات التسوية على أساس صافي الأرصدة للبند ذو الصلة أو استلامه وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم تشير أيضا إلى أن العقود هي ليست عمليات بيع أو شراء "عادية"، تدرج مثل هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويتم محاسبته على أنها مشتقات. وقرر المجلس أيضا توضيح أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار ولا يكون مؤهلا على أنه عملية بيع أو شراء "عادية".

التعريفات

القروض والذمم المدينة (الفقرات ٩، ٤٦(أ)، وتطبيق ٢٦)

إستنتاج ٢٥ أن الفرق الرئيسي بين القروض والذمم المدينة والأصول المالية الأخرى هو أن القروض والذمم المدينة ليست خاضعة لأحكام الإفصاح التي تنطبق على الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. ويمكن قياس القروض والذمم المدينة غير المحتفظ بها للمتجارة بالكلفة المطفأة حتى لو لم يكن لدى المنشأة نية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بأصل القرض حتى تاريخ الإستحقاق.

إستنتاج ٢٦ قرر المجلس أن القدرة على قياس الأصل المالي بالكلفة المطفأة دون الأخذ بعين الاعتبار نية المنشأة وقدرتها على الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الإستحقاق يكون أكثر ملاءمة عندما لا يكون هناك سوق سائل للأصل. ومن غير الملائم توسيع لفظة لتشمل أدوات الدين المتداولة في الأسواق السائلة. ومن الصعب تبرير التمييز لأغراض القياس بين أدوات الدين السائلة التي يتم شراؤها عند الإصدار وأدوات الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد ذلك بفترة قصيرة على أسس مفهومة. لماذا يجب معاملة أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها في يوم الإصدار بطريقة مختلفة عن أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد أسبوع ولحد من الإصدار؟ ولماذا ليس من الممكن تصنيف أداة

الدين المسألة التي يتم شراؤها مباشرة من المنشأة المصدرة على أنها متوفرة برسم البيع، مع الاعتراف بأرباح وخسائر القيمة العادلة في حقوق الملكية؟ لماذا ينبغي أن تخضع أداة الدين للمسألة التي يتم شراؤها بعد الإصدار بفترة قصيرة لأحكام الإصدار، إذا لم تكن أداة الدين المسألة التي يتم شراؤها في وقت الإصدار غير خاضعة لأحكام الإصدار؟

إستنتاج ٢٧ لذلك قرر المجلس إضافة شرط معين إلى تعريف القرض أو للذمة المدينة. وبشكل أكثر تحديداً، لا ينبغي السماح للمنشأة بتصنيف استثمار ما في أداة دين مسعرة في السوق للنشاط على أنه قرض أو ذمة مدينة. وبالنسبة لهذا الاستثمار، يجب أن يطلب من المنشأة إثبات نيتها الإيجابية وقررتها على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق حتى يسمح لها بقبول الاستثمار بالتكلفة المطفأة من خلال تصنيفه على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق.

إستنتاج ٢٨ درس المجلس الملاحظات التي تم استلامها حول الاقتراح الوارد في مسودة العرض (والذي لم يختلف عن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الأصلي) بأنه يجب إنشاء "القرض والذمة المدينة" (بدلاً من شرائها) لاستيفاء ذلك التصنيف. واقرحت هذه الملاحظات أنه ينبغي أن تكون القروض المشتراة مؤهلة لأن يتم تصنيفها على أنها قروض وذمة مدينة، على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بشراء محفظة قروض، وكلفت القروض المشتراة تلبي التعريف باستثناء أنها قروض تم شراؤها. وأشارت هذه الملاحظات أيضاً إلى أن (أ) بعض المنشآت تسدير بطريقة نمطية للقروض المؤتمنة والمشتراة معاً، و (ب) أن هناك مشكل في أنظمة فصل القروض المؤتمنة عن القروض المشتراة نظراً أنه ربما يتم التمييز بينهما فقط لأغراض المحاسبة. وفي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس إلغاء متطلب وجوب ضمان القروض أو الذمة المدينة برهن من قبل المنشأة لاستيفاء تعريف "القرض والذمة المدينة".

إستنتاج ٢٩ إلا أن المجلس كان قلقاً حيال إمكانية أن ينتج عن إلغاء هذا للمتطلب استيفاء بعض الأدوات التي ينبغي قياسها بالقيمة العادلة لتعريف القروض والذمة المدينة وبالتالي قياسها بالتكلفة المطفأة. وبشكل خاص، كان المجلس قلقاً من أن يكون هذا هو الحال لأداة دين قد لا يستطيع فيها المشتري استرداد استثماره، مثل شريحة فائدة فقط بسعر ثابت تتشأ في التوريق المالي وتخضع لمخاطر الدفع المسبق. لذلك قرر المجلس أن يستثنى من تعريف القروض والذمة المدينة الأدوات التي قد لا يستطيع المالك فيها أن يسترد بشكل جوهري كامل استثماره الأولي، باستثناء مسبب التدهور الائتماني. وتتم محاسبة هذه الأصول على أنها متوفرة برسم البيع أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

سعر الفائدة الفعلي (الفقرات ٩ وتطبيق ٥ - تطبيق ٨)

إستنتاج ٣٠ درس المجلس ما إذا يجب حساب سعر الفائدة الفعلي لجميع الأدوات المالية على أساس التكاليف النقدية المقدرة (بشكل متمم مع معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الأصلي) أو أن يقتصر استخدام التكاليف النقدية المقدرة على مجموعات الأدوات المالية ذات التكاليف النقدية لتعاقدية المستخدمة للأدوات المالية المختلفة. ووافق المجلس على إعادة التأكيد على الوضع المذكور في معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الأصلي لأنه يحقق تطبيقاً منسجماً لطريقة الفائدة الفعالة في المعيار.

إستنتاج ٣١ ولاحظ المجلس أنه يمكن تقدير التكتفلات النقدية المستقبلية والعمر المتوقع بشكل موثوق لمعظم الأصول المالية والإلتزامات المالية، وعلى وجه الخصوص لمجموعة من الأصول المالية المتشابهة أو الإلتزامات المالية المتشابهة. إلا أنه قرر أنه في بعض الحالات النادرة قد لا يكون من الممكن تقدير توقيت أو مبلغ التكتفلات النقدية المستقبلية بشكل موثوق. لذلك فقد قرر أنه إذا لم يكن من الممكن تقدير التكتفلات النقدية المستقبلية أو العمر المتوقع للأداة المالية بشكل موثوق، ينبغي على المنشأة أن تستخدم التكتفلات النقدية المتعادلة خلال المدة التحفظية الكاملة للأداة المالية.

إستنتاج ٣٢ وقرر المجلس أيضاً أن يوضح أنه لا ينبغي شمل تعثرات المدايد المستقبلية المتوقعة في تعديرات التكتفلات النقدية لأن هذا سيكون ابتعاداً عن نموذج الخصائر المتكبدة للإعتراف بانخفاض القيمة. وفي نفس الوقت، أشار المجلس إلى أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال عندما يتم شراء الأصل المالي بخضم كبير، فإن خسائر الإئتمان تحصل وتنعكس في السعر. وإذا لم تأخذ المنشأة بعين الاعتبار خسائر الإئتمان هذه في حساب سعر الفائدة الفعلي، فإنها تعترف بدخل فائدة أعلى من ذلك المتأصل في السعر المدفوع. لذلك قرر المجلس أن يوضح أنه يتم شمل خسائر الإئتمان هذه في التكتفلات النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

إستنتاج ٣٣ يشير معيار المحاسبة الدولية ٣٩ المنقح إلى جميع الرسوم التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي. وقد قام المجلس بتضمين هذه الإشارة ليوضح أن معيار المحاسبة الدولية ٣٩ يرتبط فقط بتلك الرسوم التي يتم تحديدها كجزء لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية ١٨.

إستنتاج ٣٤ أشار بعض المعلقين إلى أنه لم يكن من الواضح دائماً كيفية تفسير المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الأصلي الذي ينص على أن سعر الفائدة الفعلي يجب أن يستند إلى التكتفلات النقدية المخصومة خلال مدة الإستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي القائم على أساس السوق. وبشكل خاص، لم يكن من الواضح دائماً ما إذا كان يجب إطفاء الرسوم وتكاليف المعاملة والعمولات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال الفترة حتى تاريخ الإستحقاق أو الفترة حتى تاريخ إعادة التسعير التالي القائم على أساس السوق.

إستنتاج ٣٥ ولتحقيق الإستجماع مع منهج التكتفلات النقدية المقدرة، قرر المجلس أن يوضح أنه يتم حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة أو، حيثما كان قابلاً للتطبيق، خلال فترة زمنية أقصر. وتستخدم الفترة الزمنية الأقصر عندما يتم إعادة تسعير المتغير (مثل أسعار الفائدة) الذي ترتبط به الرسوم، أو تكاليف المعاملة، أو الخصم أو العمولة، إلى أسعار السوق قبل تساريخ الإستحقاق المتوقع للأداة. وفي هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء المناسبة هي الفترة التي تساريخ إعادة التسعير هذا.

محاسبة التغير في التقديرات

إستنتاج ٣٦ درس المجلس محاسبة للتغير في التقديرات المستخدمة في حساب سعر الفائدة الفعلي. ووافق المجلس على أنه إذا أُلتمت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنه ينبغي عليها تعديل المبلغ المسجل للأداة المالية لتعكس التكتفلات النقدية المقدرة الفعلية والمنقحة. ويتم الإعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الربح أو الخسارة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب قيمة الحالية للتكتفلات النقدية المتبقية بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. وأشار المجلس أن لهذا المنهج ميزة عملية وهي أنه لا يقتضي إعادة حساب سعر الفائدة الفعلي، أي أن المنشأة تعترف ببساطة بالتدققات النقدية المتبقية بالسعر

الأصلي. ونتيجة لذلك، يتفادى هذا المنهج التضارب المحتمل مع المتطلب عند تقييم انخفاض القيمة لخصم التكتفآت النقدية المقررة بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي.

المشتقات الضمنية

مشتقات العملة الأجنبية الضمنية (الفقرتان ١٠ وتطبيق ٣٣(د))

إستنتاج ٣٧ أن أساس متطلبات المشتقات الضمنية هو أنه لا يجب أن تكون المنشأة قادرة على التخلص من متطلبات الإعتراف والقياس للمشتقات فقط من خلال تضمين مشتقة معينة في أداة مالية غير مشتقة أو عقد آخر، على سبيل المثال، عقد سلع أجل في أداة الدين. وتحقيق الإتسجام في محاسبة هذه المشتقات الضمنية، ينبغي محاسبة جميع المشتقات المتضمنة في الأدوات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة بشكل منفصل على أنها مشتقات. وكوسيلة عملية، ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه ليس من الضروري فصل المشتقة الضمنية إذا اعتبر أنها مرتبطة على نحو وثيق بعقد الأساسي. وعندما تحمل المشتقة الضمنية علاقة اقتصادية وثيقة بالعقد الأساسي، مثل لحد الأعلى أو الحد الأدنى لسعر الفائدة على قرض معين، فإن الاحتمال يكون ضئيل بأنه قد تم تضمين المشتقة لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة.

إستنتاج ٣٨ حدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي أنه لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية المتضمنة في العقد الأساسي غير المالي (مثل عقد التوريد المعبر عنه بالعملة الأجنبية) إذا التقضى تسديد دفعات يُعبر عنها بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي يعمل فيها أي طرف هام في العقد (عملائهم الوظيفية) أو العملة التي يعبر بها بشكل روتيني عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو تسليمها في للتجارة الدولية (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام). وينظر إلى مشتقات العملة الأجنبية هذه على أنها تحمل علاقة اقتصادية وثيقة مع عقودها الأساسية بحيث لا يكون من الضروري فصلها.

إستنتاج ٣٩ يمكن أن يكون متطلب فصل مشتقات للعملة الأجنبية الضمنية عبئا على المنشآت التي تعمل في الاقتصادات التي تكون فيها عقود الأعمال المعبر عنها بالعملة الأجنبية أمرا شائعا. على سبيل المثال، يمكن أن تجد المنشآت الموجودة في بلدان صغيرة أنه من الملائم أن تعبر عن عقود الأعمال مع المنشآت من البلدان الصغيرة الأخرى بعملة دولية سائلة (مثل الدولار الأمريكي أو اليورو أو اللين) بدلا من العملة المحلية لأي من أطراف المعاملة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن منشأة تعمل في اقتصاد مفرط التضخم أن تستخدم قائمة أسعار بالعملة الصعبة للحماية من التضخم، مثلا، المنشأة التي لديها عملية لجنبية في اقتصاد مفرط التضخم وتعبر عن العقود المحلية بالعملة الوظيفية للشركة الأم.

إستنتاج ٤٠ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، استنتج المجلس أن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية يمكن أن تكون جزء لا يتجزأ من الإثفاقيات التعاقدية في الحالات المذكورة في الفقرة السابقة. وقرر أنه لا ينبغي اقتضاء فصل مشتقة العملة الأجنبية في العقد إذا تم التعبير عنها بعملة شائعة الإستخدام في المعاملات التجارية (لا تكون أدوات مالية) في البيئة التي تحدث فيها المعاملة. ويمكن أن ينظر إلى مشتقة العملة الأجنبية على أنها مرتبطة بشكل وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت العملة

شائعة الاستخدام في المعاملات التجارية المحلية، على سبيل المثال، عندما ينظر إلى المبالغ النقدية من قبل الجمهور العام على أساس العملة الأجنبية المستقرة نسبياً وليس على أساس العملة المحلية، ويمكن إعلان الأسعار بتلك العملة الأجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع").

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي (الفقرات ١٥-٣٧)

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي

إستنتاج ٤١ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، يسود عدد من المفاهيم عند ضرورة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. ولم يكن من الواضح دائماً متى وبأي ترتيب ينبغي تطبيق هذه المفاهيم. ونتيجة لذلك، لم يتم تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بشكل منسجم عند الممارسة.

إستنتاج ٤٢ وكمثال على ذلك، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي واضحاً حول الحد الذي يجب فيه دراسة مخاطر ومكافآت الأصل المنقول بهدف تحديد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائماً وكيف ينبغي تقييم المخاطر والمكافآت. وفي بعض الحالات (مثل عمليات النقل مع إجمالي مبادلات الموائد أو خيارات البيع المكتوبة غير المشروطة)، أشار المعيار بشكل محدد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائماً، في حين أنه لم يكن واضحاً في حالات أخرى (مثل ضمانات الائتمان). وكذلك فقد تساءل البعض ما إذا كان ينبغي أن يركز للتقييم على المخاطر والمكافآت أم على المخاطر فقط وكيف ينبغي جمع وقيلس المخاطر والمكافآت المختلفة.

إستنتاج ٤٣ وللتوضيح، نفترض أن المنشأة تباع محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة* وتوفر ضماناً للمشتري من خسائر الائتمان بمبلغ محدد (مثلاً ٢٠ وحدة عملة) يكون أقل من إجمالي مبلغ الذمم المدينة، ولكنه أعلى من المبلغ المتوقع للخسائر (٥ وحدات عملة). في هذه الحالة، (أ) هل يجب استمرار الإعتراف بالمحفظة ككل، أو (ب) هل يجب استمرار الإعتراف بالجزء المضمون، أو (ج) هل يجب إلغاء الإعتراف بالمحفظة ككل والإعتراف بالضمانة على أنها إلزام مالي؟ ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي جواباً واضحاً ولم تكن لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ - وهي مجموعة تم إنشائها من قبل الهيئة المسبقة للمجلس لحل القضايا التفسيرية المطروحة أثناء الممارسة - قادرة على الوصول إلى اتفاقية حول كيفية وجوب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذه الحالة. ولتأخذ وضع الإقترحات لتعيين معيار المحاسبة الدولي ٣٩، استنتج المجلس أنه كان من المهم وجوب أن يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات واضحة ومنسجمة حول كيفية محاسبة هذه المعاملة.

* في أساس الاستنتاجات هذا، يتم التعبير عن المبلغ النقدي بـ "وحدات العملة".

مسودة العرض

إستنتاج ٤٤: اقترحت مسودة العرض بغية حل المشاكل منوها لإلغاء الإعتراف يستمر بموجبه ناقلاً الأصل المالي بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركته المستمرة فيه. ويمكن تحديد المشاركة المستمرة بطريقتين: (أ) مخصص إعادة الاندماج بالشراء (مثل خيار الشراء، أو خيار البيع، أو اتفاقية إعادة الشراء) و(ب) مخصص لدفع أو استلام تعويض بناءً على التغيرات في قيمة الأصل المنقول (مثل ضمانات الإئتمان أو الخيار الذي يتم تسويته بصافي النقد).

إستنتاج ٤٥: كان الغرض من المنهج المقترح في مسودة العرض هو تسهيل للتطبيق والتفويض المتسجم لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال إلغاء المفاهيم المتعارضة ووضع منهج واضح وعملي ومنسجم دخلياً لإلغاء الإعتراف. وقد تمثلت المنافع الرئيسية للمنهج المقترح في أنه يوضح بشكل كبير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويوفر للشفافية في متن الميزانية العمومية حول أي مشاركة مستمرة في الأصل المنقول.

الملاحظات المستلمة

إستنتاج ٤٦: تلقى العديد من المجاوبين على أنه كان هناك عدم انسجام في متطلبات إلغاء الإعتراف الموجودة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أنه كان هناك دعم محدود لمنهج المشاركة للمستمرة للمقترح في مسودة العرض. وعبر المجاوبون عن مخاوف عملية ومفهومية منها:

(أ) أن أي منافع للتغيرات المقترحة لم تتجاوز عبء تبني منهج مختلف فيه مجموعة من المشاكل (لم يتم حلها وتحديدها بعد)؛

(ب) أن المنهج المقترح كان تغيراً أساسياً عن ذلك الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي؛

(ج) أن الإقتراح لم يحقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً؛

(د) أنه لم يتم اختبار الإقتراح؛ و

(هـ) أن الإقتراح لم يكن منسجماً مع الإطار.

إستنتاج ٤٧: عبر العديد من المجاوبين عن وجهة النظر التي تفيد بأنه ينبغي الاحتفاظ بالمنهج الأساسي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي في المعيار المنقح وإلغاء التلخيصات. وتضمنت الأسباب ما يلي: (أ) أنه ثبت أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يلائم على مفاهيم معقولة ومن العملي تطبيقه، و(ب) أنه لا يجب تغيير المنهج إلى أن يضع المجلس منهجاً بديلاً شاملاً.

التقديرات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٤٨: استجابة للملاحظات التي تم استلامها، قرر المجلس أن يعود إلى مفاهيم إلغاء الإعتراف الولودة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي وأن يوضح كيفية تطبيق هذه المفاهيم وبأي ترتيب ينبغي تطبيقها. وقرر المجلس بالتحديد أن يسيق تقييم نقل المخاطر والمكائفات تقييم نقل السيطرة لجميع أنواع المعاملات.

إستنتاج ٤٩: بالرغم من أنه قد تم تعديل هيكل وصياغة متطلبات إلغاء الإعتراف بشكل جوهري، إلا أن المجلس يستنتج أن المتطلبات الولودة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الملحق لا تختلف كثيراً عن تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وتؤكدوا لهذا الإستنتاج، أشار المجلس إلى أن

تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح يؤدي عموماً إلى الإجابات التي كان من الممكن الحصول عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، وبالإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أنه ستكون هناك حاجة لتطبيق الحكم لتقييم ما إذا تم الاحتفاظ بجميع المخاطر والمكافآت بشكل جوهري، فإن هذا النوع من الحكم لا يعتبر جديداً بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، وعلى كل حال، توضح المتطلبات المنقحة تطبيق المفاهيم في الظروف التي لم يكن من الواضح سابقاً فيها كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. واستنتج المجلس أنه سيكون من غير الملائم العودة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بدون هذه الإيضاحات.

استنتاج ٥٠ قرر المجلس أيضاً أن يضم في هذا المعيار إرشادات توضح كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة. ويعتبر المجلس أن مثل هذه الإرشادات مهمة من أجل توفير إطار عمل لتطبيق المفاهيم الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالرغم من أن الحكم لا يزال ضرورياً لتطبيق المفاهيم على الصعيد العملي، إلا أن الإرشادات ينبغي أن تزيد من مستوى الإنسجام حول كيفية تطبيق المفاهيم.

استنتاج ٥١ وبشكل أكثر تحديداً، قرر المجلس أنه ينبغي تقييم نقل المخاطر والمكافآت من خلال مقارنة تعرض المنشأة قبل وبعد النقل إلى التغير في توقيت ومبالغ صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وإذا لم يتغير تعرض المنشأة بشكل كبير، على أساس القيمة الحالية، تستنتج المنشأة أنها قد احتفظت بشكل جوهري بجميع المخاطر والمكافآت. وفي هذه الحالة، تستنتج المجلس أنه يجب استمرار الاعتراف بالأصل. وتنسجم هذه المعالجة المحاسبية مع معالجة معاملات إعادة الشراء وبعض الأصول الخاضعة لخيارات للشراء التي يكون لها سعر أقل بكثير من سعر السوق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. كما تنسجم أيضاً مع كيفية تفسير البعض لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي عندما تباع المنشأة محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل لكنها تحتفظ بجميع المخاطر الجوهرية من خلال إصدار ضمانات للتعويض عن جميع خسائر الائتمان المتوقعة (انظر المثال في الفقرة "استنتاج ٤٣").

استنتاج ٥٢ قرر المجلس أنه ينبغي تقييم السيطرة من خلال النظر ما إذا كان لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل. فإذا كان المنقول إليه يستطيع بيع الأصل (مثلاً لأنه من السهل الحصول على الأصل في السوق ويمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل إذا ما اضطر إلى إعادة الأصل إلى النقل)، لا يحتفظ بالنقل بالسيطرة لأنه لا يسيطر على طريقة استخدام الأصل من قبل المنقول إليه. وإذا لم يستطع المنقول إليه بيع الأصل (مثلاً لأن الناقل يملك خيار شراء ولا يمكن الحصول على الأصل بسهولة في السوق، بحيث لا يمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل)، يحتفظ بالنقل بالسيطرة لأن ليس لدى المنقول إليه خياراً باستخدام الأصل على أنه ملكاً له.

استنتاج ٥٣ لم يشمل أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول متى يمكن دراسة إلغاء الاعتراف بجزء من الأصل المالي. وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات في المعيار لتوضيح المسألة. وقرر أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ إلغاء الاعتراف على جزء من الأصل المالي فقط إذا لم يشمل ذلك الجزء على مخاطر ومكافآت مرتبطة بالجزء الذي لا يتم دراسة إلغاء الاعتراف به. وتبعاً لذلك، يتم دراسة إلغاء الاعتراف بجزء من الأصل المالي فقط إذا كان يشمل على:

- (أ) تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة)؛
- (ب) حصة نسبوية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة)؛ أو

(ج) حصة تسليبية كاملة من التكتفات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة).

وتطبق مبادئ إلغاء الإعتراف في جميع الحالات الأخرى على الأصل المالي بمجمله.

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية من أصل مالي ولكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بدفع التكتفات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٩)

إستنتاج ٥٥ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات واضحة حول مدى ملائمة إلغاء الإعتراف بالنسبة للترتيبات التعاقدية التي تحتفظ فيها المنشأة بحقوقها التعاقدية لإستلام التكتفات النقدية من أصل معين، ولكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بدفع تلك التكتفات النقدية إلى منشأة أخرى (تعاقدية ضمنان ترميري). وقد تم طرح الأسئلة أثناء الممارسة حول المعالجة المحاسبية للملائمة والتفسيرات المختلفة الموضوعية لهياكل أكثر تعقيداً.

إستنتاج ٥٥ ولتوضيح المسألة بإستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تقدم المنشأة (أ) قرضاً بفلتدة مدته ٥ سنوات (الأصل الأصلي) بقيمة ١٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب). بعد ذلك، تَبرم المنشأة (أ) اتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، على أن تنقل المنشأة (ج) ما مقداره ٩٠% من جميع دفعات المبلغ الأصلي والفائدة التي يتم تحصيلها من المنشأة (ب) (حيث، وعندها، وإذا تم تحصيلها). لا تنقل المنشأة (أ) للترتباً بتقديم أي دفعات للمنشأة (ج) عدا نسبة ٩٠% من ما تم إستلامه بالتحديد من المنشأة (ب). ولا تقدم المنشأة (أ) أي ضمانات للمنشأة (ج) حول أداء القرض وليس لها الحق بالإحتفاظ بنسبة ٩٠% من النقد الذي يتم تحصيله من المنشأة (ب) وليس لديها إلتزام بدفع النقد للمنشأة (ج) إذا لم يتم إستلام النقد من المنشأة (ب). في المثال أعلاه، هل تملك المنشأة (أ) أصلاً للقرض بقيمة ١٠٠ وحدة عملة واللتزام بقيمة ٩٠ وحدة عملة لم أنها تملك أصلاً بقيمة ١٠ وحدة عملة؟ ومن أجل جعل المثال أكثر تعقيداً، ماذا لو قلتم للمنشأة (أ) ألا ينقل للقرض إلى منشأة ذات أغراض خاصة موحدة، والتي تقوم هذه المنشأة بدورها بتمرير (بشكل مضمون) للتكتفات النقدية من الأصل إلى المستثمرين؟ هل تتغير المعالجة المحاسبية لأن المنشأة (أ) قلتمت ألا يبيع الأصل إلى منشأة ذات أغراض خاصة؟

إستنتاج ٥٦ وبغية تناول هذه للمسألة، تضمنت مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات توضح الظروف التي يمكن بموجبها معاملة ترتيبات الضمان الترميري على أنها عملية نقل للأصل المالي ذو الصلة. وإستنتج المجلس أنه لا يكون لدى المنشأة أصل واللتزام، كما هو محدد في الإطار، عندما تَبرم اتفاق معين لتمرير التكتفات النقدية من الأصل ويحقق ذلك الاتفاق شروط محددة. وفي هذه الحالات، تتصرف المنشأة على أنها وكيل للمستقبلين النهائيين للتكتفات النقدية أكثر من كونها مالك للأصل. وتبعاً لذلك، وإلى الحد الذي يتم فيه تلبية تلك الشروط، يتم معاملة الاتفاق على أنه عملية نقل ويتم دراسة إلغاء الإعتراف به رغم أن المنشأة يمكن أن تستمر بتحصيل التكتفات النقدية من الأصل. وعلى العكس من ذلك، وإلى الحد الذي لا يتم فيه تلبية الشروط، تتصرف المنشأة على أنها مالك للأصل ونتيجة لذلك ينبغي إستمرار الإعتراف بالأصل.

إستنتاج ٥٧ أبدى المجابون على مسودة العرض عموماً دعماً للتخيرات المقترحة. وطلب بعض المجابيين المزيد من الإيضاحات حول المتطلبات والتفاعل مع متطلبات توحيد المنشآت ذات الأغراض الخاصة (في التفسير ١٢). وأشار المجابون في قطاع التوريق المالي إلى أنه وبموجب الإرشادات المقترحة فإن العديد من هيكل التوريق المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعراف.

إستنتاج ٥٨ وبدراسة هذه الملاحظات وغيرها، قرر المجلس أن يتابع اقتراحاته في إصدار الإرشادات حول ترتيبات الضمان التمريري وأن يوضح تلك الإرشادات في الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح.

إستنتاج ٥٩ استنتج المجلس أنه لا بد من تحقيق الشروط الثلاثة التالية لمعاملة الترتيب التعاقدية لتمرير التكتفات النقدية من الأصل المالي على أنه عملية نقل ذلك الأصل:

(أ) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام بدفع مبالغ للمستقبلين النهائيين ما لم يتم بتحصيل مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي. إلا أنه يُسمح للمنشأة بتقديم سلف قصيرة الأجل للمستقبلين النهائيين طالما أن لديها الحق باسترداد كامل المبلغ الذي يتم إقرضه بالإضافة إلى الفائدة المستحقة.

(ب) يُحظر على المنشأة بموجب عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي للمستقبلين النهائيين إلا كضمان مقابل الإلتزام بدفع التكتفات النقدية لهم.

(ج) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام بتسديد أية تكتفات نقدية تقوم بتحصيلها نيابة عن المستقبلين النهائيين بدون تأخير مهم. إضافة إلى ذلك، خلال فترة التسوية القصيرة، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة استثمار هذه التكتفات النقدية باستثناء الاستثمارات في النقد أو النقد المعادل وحيث يتم تسديد أي فائدة مكتسبة من هذه الاستثمارات إلى المستقبلين النهائيين.

إستنتاج ٦٠ تُستمد هذه الشروط من تعريفات الأصول والإلتزامات في الإطار. يشير الشرط (أ) إلى أنه لا يكون لدى الناقل إلتزام معين (لأنه لا يوجد إلتزام تعاقدي حالي بدفع النقد) ويشير الشرطان (ب) و (ج) إلى أنه لا يكون لدى الناقل أصل معين (لأن الناقل لا يسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل المنقول).

إستنتاج ٦١ قرر المجلس أن اختبارات إلغاء الإعراف التي تنطبق على العمليات الأخرى لنقل الأصول المالية (أي اختبارات نقل جميع المخاطر والمكافآت والسيطرة بشكل جوهري) يجب أن تنطبق أيضاً على ترتيبات تمرير التكتفات النقدية التي تحقق الشروط الثلاثة ولكنها لا تتطوي على حصة تنسبية كاملة من جميع التكتفات النقدية أو التكتفات النقدية المحددة بشكل خاص. لذلك، إذا تحققت الشروط الثلاثة وقلت المنشأة بتمرير حصة تنسبية كاملة، سواء من جميع التكتفات النقدية (كما في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥") أو من التكتفات النقدية المحددة بشكل خاص (مثلاً ١٠% من جميع التكتفات النقدية للفائدة)، يتم إلغاء الإعراف بالحصة المباعة، شريطة أن تكون المنشأة قد قامت بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وبالتالي تقوم المنشأة، في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥"، بالإبلاغ عن أصل قرض بقيمة ١٠ وحدات عملة وتلغي الإعراف بقيمة ٩٠ وحدة عملة. وعلى نحو مماثل، إذا قامت المنشأة بإلزام ترتيب معين يابسي لشروط الثلاثة أعلاه، لكن الترتيب لا يستند إلى أساس الحصة التناسبية، ينبغي أن يلبى الترتيب

التعاقدية الشروط العامة لإلغاء الاعتراف حتى يكون مؤهلاً لإلغاء الاعتراف. وهذا يضمن الانسجام في تطبيق نموذج إلغاء الاعتراف، سواء يتم هيكلة المعاملة على أنها عملية نقل الحق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي أو كترتيب لتمويل التقلبات النقدية.

٦٢ يستنتاج ٦٢ ولتوضيح الترتيب غير التامسبي باستخدام مثال بسيط نفترض ما يلي: تنشأ المنشأة (أ) محفظة قروض بفائدة مدتها ٥ سنوات بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. بعد ذلك تبرم المنشأة (أ) اتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩,٠٠٠ وحدة عملة، على أن تدفع للمنشأة (ج) أول ٩,٠٠٠ وحدة عملة (مضافاً إليها الفائدة) من النقد الذي يتم تحصيله من محفظة القروض. وتحفظ المنشأة (أ) بالحق في آخر ١,٠٠٠ وحدة عملة (مضافاً إليها الفائدة)، أي لأنها تحتفظ بفائدة متبقية ملحقة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل مثلاً ٨,٠٠٠ وحدة عملة فقط من قروضها البالغ قيمتها ١٠,٠٠٠ وحدة عملة لأن بعض المدينين تعثروا في السداد، تقوم المنشأة (أ) بتمرير كامل قيمة ٨,٠٠٠ وحدة عملة التي يتم تحصيلها إلى المنشأة (ج) ولا تحتفظ المنشأة (أ) بأي شيء من قيمة ٨,٠٠٠ وحدة عملة المحصلة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل ٩,٥٠٠ وحدة عملة، فإنها تقوم بتمرير ٩,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ج) وتحتفظ بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة. في هذه الحالة، إذا احتفظت المنشأة (أ) بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري لأن الفائدة المتبقية الملحقة تستوعب جميع التغيرات المحتملة في صافي التدفقات النقدية، يستمر الاعتراف بالقروض بمجملها حتى لو تحققت الشروط الثلاثة الخاصة بالضمان التمريري.

٦٣ يستنتاج ٦٣ يقر المجلس بأن العديد من عمليات التمرير المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة لإلغاء الاعتراف إما لأن واحداً أو أكثر من الشروط الثلاثة في الفقرة ١٩ لم يتحقق أو لأن المنشأة قد احتفظت بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.

٦٤ يستنتاج ٦٤ إن مسألة ما إذا كانت عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الاعتراف لا تختلف اعتماداً على ما إذا كان النقل مباشراً للمستثمرين أو من خلال منشأة موحدة ذات أغراض خاصة أو صندوق لضمان يحصل على الأصول المالية، ويقوم بالمقابل بنقل جزء من تلك الأصول المالية إلى مستثمرين آخرين.

النقل غير المؤهل لعكس الاعتراف (الفقرة ٢٩)

٦٥ يستنتاج ٦٥ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول كيفية محاسبة عملية نقل الأصل المالي غير المؤهلة لإلغاء الاعتراف. وتشمل التعديلات هذه الإرشادات. ولضمان أن تعكس المحاسبة حقوق وإلزامات النقل فيما يتعلق بالأصل المنقول، لا بد من دراسة محاسبة الأصل بالإضافة إلى محاسبة الإلتزام ذو العلاقة.

٦٦ يستنتاج ٦٦ عندما تحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت الأصل (مثلاً في معاملة إعادة الشراء)، لا يوجد عموماً اعتبارات محاسبية خاصة لأن المنشأة تحتفظ بالتعرض للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يستمر الاعتراف بالأصل في مجمله ويتم الاعتراف بالعوائد المستلمة على أنها إلتزام. وبطريقة مشابهة، تستمر المنشأة بالاعتراف بأي دخل من الأصل وكذلك بأي مصاريف متكبدة على الإلتزام ذو العلاقة.

المشاركة المستمرة في الأصل المنقول (الفقرات ٣٠ - ٣٥)

استنتاج ٦٧ قرر المجلس أنه إذا قامت المنشأة بتحديد أنها لم تحتفظ أو تنقل جميع مخاطر ومكافآت الأصل بشكل جوهري وأنها احتفظت بالسيطرة، ينبغي أن تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة. وهذا لكي يتم عكس لتعرض المستمر للنقل لمخاطر ومكافآت الأصل وأن هذا التعرض لا يرتبط بكامل الأصل، بل أنه محدود المبلغ. وأشار المجلس إلى أن منع إلغاء الاعتراف إلى حد المشاركة المستمرة مفيد لمستخدمي البيانات المالية في هذه الحالات، لأنه يعكس التعرض المحتفظ به للمنشأة لمخاطر ومكافآت الأصل المالي بشكل أفضل من إلغاء الاعتراف بالكامل.

استنتاج ٦٨ عندما تقوم المنشأة بنقل بعض المخاطر والمكافآت الهامة وتحتفظ ببعض الآخر ويُمنع إلغاء الاعتراف لأن المنشأة تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، لا تستمر المنشأة في الاحتفاظ بكامل التعرض الإيجابي والسلبى للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنفح قياس الأصل والالتزام ذو العلاقة بطريقة تضمن عدم اعتراف المنشأة بأي تغييرات في قيمة الأصل المنقول لا تُنسب إلى المنشأة.

استنتاج ٦٩ على سبيل المثال، تنشأ مسائل القياس الخاص والاعتراف بالدخل إذا تم منع إلغاء الاعتراف لأن الناقل قد احتفظ بخيار شراء أو خيار بيع مكتوب وتم قياس الأصل بالقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، وفي غياب الإرشادات الإضافية، يمكن أن ينتج عن تطبيق متطلبات القياس العام والاعتراف بالدخل بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة لا تمثل حقوق والالتزامات للناقل المتعلقة بصلية النقل.

استنتاج ٧٠ وكمثال آخر، إذا قام الناقل بالإحتفاظ بخيار شراء على أصل مالي منقول متوفر برسم البيع وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر الممارسة، لا يتحمل الناقل خسارة لأنه ليس لديه التزام بممارسة خيار الشراء. وفي تلك الحالة، قرر المجلس أنه من الملائم تعديل قياس الالتزام ليعكس عدم تعرض الناقل لانخفاض القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر ممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة، إذا قام الناقل بكتابة خيار بيع وتجاوزت القيمة العادلة للأصل سعر الممارسة، فإن المنقول إليه ليس بحاجة لممارسة خيار البيع. ولأنه ليس للناقل حق في زيادة القيمة العادلة للأصل فوق سعر ممارسة الخيار، فإنه من الملائم قياس الأصل (أ) بسعر ممارسة الخيار أو (ب) القيمة العادلة للأصل، أيهما أقل.

القياس

خيار قياس القيمة العادلة (الفقرة ٩)

استنتاج ٧١ استنتج المجلس أنه بإمكانه تبسيط تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) لبعض المنشآت من خلال السماح باستخدام قياس القيمة العادلة لأي أداة مالية. وباستثناء وحيد (انظر الفقرة ٨٢)، يعتبر هذا الاستخدام الكبير للقيمة العادلة أمراً اختيارياً. ولا يقتضي خيار قياس القيمة العادلة من المنشآت قياس المزيد من الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

٧٢ إستنتاج لم تسمح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) للمنشأة بقياس فئات معينة من الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة، وتضمنت الأمثلة ما يلي:

(أ) القروض والتمم المدينة التي يتم إيشؤها، بما في ذلك أداة الدين التي يتم شراؤها مباشرة من المنشأة المصدرة، ما لم تحقق شروط التصنيف في الفقرة ٩ على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

(ب) الأصول المالية المصنفة على أنها متوفرة للبيع، إلا إذا تم الاعتراف كسياسة محاسبية بمكاسب وخسائر جميع الأصول المالية المتوفرة للبيع في الربح أو للخسارة، أو أنها ليست شروط التصنيف على أنها محتفظ بها للمتاجرة في الفقرة ٩.

(ج) الإلتزامات المالية غير المشتقة حتى إذا كان لدى المنشأة سياسة وممارسة لإعادة شراء هذه الإلتزامات أو إذا شكلت جزء من إستراتيجية المرحلة /تسهيلات العملاء أو أنشطة التبادل في صندوق الإستثمار.

٧٣ إستنتاج قرر المجلس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠) للسماح للمنشآت بتحديد أي أداة مالية بشكل غير قابل للنقض عند الاعتراف الأولي على أنها أداة مالية واحدة يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر في حساب الربح أو الخسارة (القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). ومن أجل فرض النظام في هذا المنهج، قرر المجلس أنه ينبغي عدم إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو للخسارة. وقد اقترحت بعض الملاحظات التي تم استلامها بشأن مسودة العرض للتبديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٠)، بالتحديد، إمكانية استخدام المنشآت لخيار القيمة العادلة للاعتراف بشكل انتقالي بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو للخسارة. وأشار المجلس إلى أنه ينتج عن مطلب تحديد الأدوات المالية بشكل غير قابل للنقض عند الاعتراف الأولي التي ينبغي تطبيق خيار القيمة العادلة عليها عدم قدرة المنشأة على "جني الأرباح" بهذه الطريقة. لأنه لن يكون معلوما عند الاعتراف الأولي ما إذا كانت القيمة العادلة سترتفع أم تنخفض.

١٧٣ إستنتاج متابعة لموضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) ونتيجة للمناقشات المستمرة مع المشاركين حول خيار القيمة العادلة أصبح للمجلس على علم بأن لبعض، بما في ذلك المشرفين العقلانيين على بنوك وشركات أوراق مالية وشركات تأمين، كانوا متخوفين من احتمال استخدام خيار القيمة العادلة بشكل غير مناسب (كما تمت مناقشته في الفقرة ١١ج)، واستجابة لهذا التخوف نشر المجلس في إبريل ٢٠٠٤ مسودة عرض للتبديلات المقترحة على خيار القيمة العادلة الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وبعد مناقشة الملاحظات المستلمة من المشاركين وعقد سلسلة من اجتماعات الطاولة المستديرة أصدر المجلس تحديلاً على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في يونيو ٢٠٠٥ يسمح للمنشآت أن تحدد بشكل غير قابل للنقض عند الاعتراف المبني الأدوات المالية التي تلبي شرطاً واحداً من ثلاثة شروط (انظر الفقرات ٩ (ب)، (١)، (٢)، (١١) على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٧٤ إستنتاج في التحديد على خيار القيمة حدد المجلس ثلاث حالات يؤدي فيها السماح بالتحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو للخسارة إلى معلومات أكثر ملاءمة (الحالتان (أ) و(ب) أدناه)، أو أنها مبررة على أساس تقليل التعقيد أو زيادة موثوقية القياس (الحالة ج أدناه)، وهي كما يلي:

(أ) عندما يزيل هذا التحديد أو يخفض إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الاعتراف (يشار إليه أحياناً بـ"عدم التوافق المحاسبي") الذي كان خلافاً لذلك سينشأ (الفقرات ٢٥ - إستنتاج ١٧٥)؛

(ب) عندما تدار مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما ويقوم أداءها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موقفة أو إستراتيجية استثمار (الفرق بين إستنتاج ٧٦ - إستنتاج ٧٦ ب)؛ و

(ج) عندما تحتوي الأداة على مشتقة ضمنية تلبى شروطا معينة (الفرق بين إستنتاج ٧٧ - إستنتاج ٧٨).

إستنتاج ١٧٤ قدرة المنشأة على استخدام خيار القيمة العادلة يوضح التغير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال تقليل الإختلافات الناتجة عن خصائص القياس المختلفة في المعيار. وبالتحديد للأدوات المالية التي يتم تحديدها بهذه الطريقة فإنه:

(أ) يلغي الحاجة لمحاسبة التحوط بالنسبة للتحوطات من مخاطر القيمة العادلة عندما يكون هناك معادلات طبيعية، وبالتالي فإنه يلغي العبء ذو العلاقة لتحديد فاعلية التحوط ومتابعته وتحليله.

(ب) يلغي عبء فصل المشتقات الضمنية.

(ج) يلغي المشاكل الناتجة من نموذج القياس المختلط عند قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ويتم قياس الإلتزامات المالية ذات العلاقة بالتكلفة المطفأة. كما يلغي بالتحديد التقلب في الربح أو الخسارة وحقوق الملكية التي تنتج عندما لا يتم قياس المراكز المتطابقة للأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منسجم.

(د) لا يعود خيار الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المتوقعة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة أمرا ضروريا.

(هـ) يقلل من إبراز المسائل التفسيرية حول ما يشكل المتجره.

التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يزيل أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف (الفقرة ٩ (ب) (١))

إستنتاج ٧٥ يفرض معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مثل المعايير المعاملة في بعض الإختصاصات الوطنية نموذج قياس مختلط للصفقات، وهو يتطلب أن يتم قياس بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة، وأن يتم قياس البعض الآخر بالتكلفة المطفأة، كما يتطلب أن يتم الإعتراف ببعض المكسب والخسائر في الربح أو الخسارة والإعتراف بالبعض الآخر مبدئيا كعناصر في حقوق الملكية، وهذا الجمع بين متطلبات الإعتراف والقياس من الممكن أن يؤدي إلى عدم اتساق يشير إليها البعض بعدم التوافق المحاسبي بين محاسبة أصل (أو مجموعة أصول) أو للتزام (أو مجموعة الإلتزامات)، ويتضمن مفهوم عدم التوافق المحاسبي بالضرورة اقتراحين، أولهما أن المنشأة لها أصول وإلتزامات معينة تم قياسها أو معترف بمكسبها وخسائرها بشكل غير متسق، وثانيهما هناك علاقة اقتصادية ملاحظة بين هذه الإلتزامات، فعلى سبيل المثال يمكن اعتبار الإلتزام أنه ذو علاقة بأصل عندما يشارك في مخاطرة تتسبب في نشوء تغيرات مقلبة في القيمة العادلة تميل لأن تتعادل، أو عندما تعتبر المنشأة أن الإلتزام يمول الأصل.

إستنتاج ١٧٥ تستطيع بعض المنشآت للتغلب على عدم الإتساق في القياس أو الإعتراف باستخدام محاسبة التحوط، أو في حالة شركات التأمين استخدام محاسبة اعتبارية، غير أن المجلس يدرك أن هذه الأساليب محققة ولا تعالج جميع الحالات. عند تطوير التعديل على خيار القيمة العادلة نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه فرض شروط لتحديد الحالات التي تستطيع فيها المنشأة استخدام

الخيار لإزالة عدم توافق محاسبي، فعلى سبيل المثال نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت إظهار أن أصولاً وإلتزامات معينة تتم إدارتهما معاً، أو أن إستراتيجية الإدارة فعالة في تقليل المخاطرة (كما هو مطلوب استخدام محاسبة التحوط) أو أن محاسبة التحوط أو الطرق الأخرى للتقلب على عدم الاتساق غير متوفرة.

استنتاج ٧٥ ب توصل المجلس إلى أن عدم التوافق المحاسبي ينشأ في مجموعة متنوعة من الحالات، وفي رأي المجلس تقدم المنفعة بالفضل شكل للتقارير المالية بتوفير الفرصة للمنشآت لإزالة عدم التوافق المحاسبي الذي يتم ملاحظته عندما يؤدي ذلك إلى معلومات أكثر ملاءمة، إلى جانب ذلك توصل المجلس إلى أن خيار القيمة العادلة من الممكن أن تستخدم بشكل فعال بدلاً من محاسبة التحوط لتحولات تعرض القيمة العادلة، وبذلك يتم إزالة عبء تحديد ومتابعة وتحليل فاعلية التحوط، وعليه قرر المجلس عدم تطوير إرشادات توجيهية مفصلة بشأن متى يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة (مثل طلب اختبارات فاعلية معقولة للاختبارات المطلوبة لمحاسبة التحوط) في تعديل خيار القيمة العادلة، وبدلاً من ذلك قرر المجلس طلب الإفصاحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢* عما يلي:

- المقاييس التي تستخدمها المنشأة لتحديد الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- كيفية تلبية المنشأة للشروط في هذا المعيار لهذا التحديد
- طبيعة الأصول والإلتزامات المحددة لها كذلك
- أثر استخدام هذا التحديد على البيان المالي، أي القيم المسجلة وصافي مكاسب وخسائر الأصول والإلتزامات المحددة لها كذلك، والمعلومات حول أثر التغيرات في نوعية لئتمان الإلتزام المالي على التغيرات في قيمته العادلة، ومعلومات حول مخاطر ائتمان القروض أو الأذم المدينة ولية مشتقات لئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة.

مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تدار ويقيم أدائها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية استثمار (الفقرة ٩ ب) (٢))

استنتاج ٧٦ يتطلب المعيار أن يتم قياسها الأدوات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الحالتين فقط، أي عندما يحتفظ بالأداة للمتجارة أو عندما تحتوي على مشتقة ضمنية لا تستطيع المنشأة قياسها بشكل منفصل، غير أن المجلس أدرك أن بعض المنشآت تدير وتقيم أداء الأدوات المالية على أساس القيمة العادلة في حالات أخرى. إلى جانب ذلك بالنسبة للأدوات التي يتم إدارتها وتقيم بهذه الطريقة يمكن لمستخدمي البيانات المالية اعتبار قياس القيمة العادلة أنه يوفر معلومات أكثر ملاءمة، وأخيراً يعتبر الإقرار بكافة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أنه ممارسة راسخة، (هذه للممارسة كان مسموحاً بها لعدة أصول في معيار المحاسبة الدولي ٣٩

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعد مجلس معايير المحاسبة الدولي تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧/الأدوات المالية: الإفصاحات.

(كما هو معدل في عام ٢٠٠٠) غير أنه لاختيار لممارسة محاسبية كان يتم بناء عليها إعداد التقارير حول مكاسب وخسائر جميع الأصول المالية المتوفرة للبيع أنها في الربح أو الخسارة).

إستنتاج ١٧٦ في التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المتعلق بخيار القيمة العادلة والصادر في يونيو ٢٠٠٥ قرر للمجلس السماح للأدوات المالية المدارة والقيمة على أساس القيمة العادلة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، كما قرر المجلس إدخال متطلبين لجعل هذه الفئة فعلة، وهذه للمتطلبات تنص على أن إدارة وقياس الأدوات المالية على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطرة موثقة أو إستراتيجية استثمار وتزويد المعلومات حول الأدوات المالية داخليا بناءً على هذا الأساس لموظفي الإدارة الرئيسيين.

إستنتاج ١٧٦ ب عند النظر إلى إدارة المخاطرة الموثقة أو إستراتيجية الاستثمار المنشأة لا يصدر المجلس أي حكم بشأن كيف يجب أن تكون إستراتيجية المنشأة، غير أن المجلس أشار إلى أن المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية سيجدون أن من المفيد الحصول على وصف للإستراتيجية التي تم اختيارها وكيف أن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتفق معها، وبما أن ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢* هذه الإصحاحات. أشار المجلس كذلك إلى أن الوثائق المطلوبة لإستراتيجية المنشأة ليست بحاجة أن تكون بناءً على كل بند على حدة، كما إنها ليست بحاجة أن تكون على مستوى التفاصيل المطلوبة لمحاسبة التحوط، غير أنه يكفي إظهار أن استخدام خيار القيمة العادلة يتفق مع إدارة المخاطرة أو إستراتيجية الاستثمار للمنشأة الموجودة كما هي معتمدة من قبل موظفي الإدارة الرئيسيين كافية لهذا الغرض.

الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية تلبي شروطاً معينة (الفقرة ١١١)

إستنتاج ٧٧ يتطلب المعيار عملياً أن يتم قياس جميع الأدوات المالية المشتقة بالقيمة العادلة، ويشمل هذا المتطلب المشتقات الضمنية في أداة تشمل أيضاً عدداً أساسياً غير مشتق إذا كانت المشتقة للضمنية تلبي للشروط في الفقرة ١١، وبالعكس إذا لم تكن المشتقة الضمنية تلبي هذه الشروط فإنه تمنع المحاسبة المنفصلة مع قياس المشتقة بالقيمة العادلة، وبناءً على ذلك ولتلبية هذه المتطلبات يجب على المنشأة ما يلي:

- (أ) تحديد ما إذا كانت الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر،
- (ب) تحديد ما إذا كانت كل مشتقة ضمنية هي واحدة يجب فصلها عن الأداة الأساسية أو هي واحدة يمنع الفصل بالنسبة لها، و
- (ج) إذا كانت المشتقة الضمنية هي واحدة يجب فصلها تحديد قيمتها العادلة عند الاعتراف للمبدئي وفيما بعد.

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولي تغيير موقع جميع الإصحاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإصحاحات.

إستنتاج ١٧٧ بالنسبة لبعض المشتقات الضمنية مثل خيار الدفع المبقي في عملية رهن سكني عادي تعتبر هذه العملية بسيطة، غير أن المنشآت التي تكون أدواتها أكثر تعقيداً أبلغت أن البحث عن المشتقات الضمنية وتحليلها (الخطوات أ) و(ب) في الفقرة استنتاج ٧٧) يزيد إلى حد كبير من تكلفة الإمتثال للمعيار، وأبلغت أنه يمكن إزالة هذه التكلفة لو كان لديها الخيار أن تقوم بالقيمة العادلة للعقد المشترك.

إستنتاج ٧٧ب أبلغت منشآت أخرى أن لحد أكثر الإستخدامات شيوعاً لخيار القيمة العادلة هو احتمال أن يكون الإستخدام للمنتجات المهيكلّة التي تحتوي على عدة مشتقات ضمنية، ويتم عادة التحوط لهذه المنتجات للمهيكلّة بمشتقات تعادل جميع (أو تقريباً جميع) المخاطر التي تحتوي عليها، سواء كانت أو لم تكن المشتقات الضمنية التي تسبب في نشوء هذه المخاطر منفصلة لأغراض محاسبية، وبذلك فإن أبسط طريقة لمحاسبة هذه المنتجات هي تطبيق خيار القيمة العادلة بحيث يتم قياس العقد المشترك (وكذلك المشتقات التي تحوطه) بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وإلى جانب ذلك بالنسبة لهذه الأدوات الأكثر تعقيداً من الممكن أن تكون للقيمة العادلة للعقد المشترك أكثر سهولة في القياس إلى حد كبير، وبذلك يكون أكثر موثوقية من القيمة العادلة لهذه المشتقات الضمنية فقط التي يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فصلها.

إستنتاج ٧٨ حاول المجلس تحقيق توازن بين تخفيض تكاليف الإمتثال لأحكام المشتقات الضمنية لهذا المعيار والحاجة إلى الإستجابة للمخاوف التي تم إيدؤها فيما يتعلق بالإستخدام المحتمل غير المناسب لخيار القيمة العادلة، وقد حدد المجلس أن السماح باستخدام خيار القيمة العادلة لأداة ذات مشتقة ضمنية سيجعل القيود الأخرى على استخدام الخيار غير فعالة لأن العديد من الأدوات المالية تشمل مشتقة ضمنية، وعلى العكس من ذلك تحديد استخدام خيار القيمة العادلة ليقصر على الحالات التي يجب فيها خلافاً لذلك فصل المشتقات الضمنية لن يخفض إلى حد كبير من تكاليف الإمتثال ومن الممكن أن يؤدي إلى شمول إجراءات أقل موثوقية في البيانات المالية، وبناءً على ذلك قرر المجلس أن يحدد الحالات التي لا تستطيع فيها المنشأة تبرير استخدام خيار القيمة العادلة بدلاً من تقييم المشتقات الضمنية - عندما لا تعدل المشتقة الضمنية إلى حد كبير للتحقق النقدية التي تتطلبها خلافاً لذلك العقد، أو يكون واضحاً بالنسبة للمشتقة الضمنية بتحويل بسيط أو بدون تحليل عندما يتم اعتبار أداة مختلطة معقّلة لأول مرة أن لفصل ملغوع.

دور الإشراف العقائلي

إستنتاج ١٧٨ نظر المجلس في أحوال المؤسسات المالية الخاضعة للأنظمة مثل البنوك وشركات التأمين عند تحديد المدى الذي يجب به فرض شروط على استخدام خيار القيمة العادلة، وقد أدرك المجلس أن المؤسسات المالية الخاضعة للأنظمة هي حاملة ومصدرة على نطاق واسع للأدوات المالية، وهذا فاجأها من المحتمل أن تكون ضمن كبر عدد من المستخدمين المحتملين لخيار القيمة العادلة غير أن المجلس أشار إلى أن بعض المشرّفين الذين يشرفون على هذه المنشآت أبدوا المخاوف من أنه قد يستخدم خيار القيمة العادلة بشكل غير مناسب.

إستنتاج ٧٩ أشار المجلس إلى أن الهدف الرئيسي للمشرّفين هو المحافظة على سلامة المؤسسات المالية للفردية واستقرار النظام المالي ككل، وتحقيق المشرّفين هذا الهدف جزئياً بتقييم وضع المخاطرة لكل مؤسسة خاضعة للأنظمة وفرض متطلبات لرأس المال بناءً على المخاطرة.

إستنتاج ١٧٩ أشار المجلس إلى أن أهداف المشرفين هذه تختلف عن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث يقصد بالأخيرة تقديم المعلومات حول المركز والأداء المالي والتغيرات في المركز المالي للمنشأة النافعة لمسألة واسعة من المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية، غير أن المجلس اعترف أنه لأغراض تحديد ذلك المستوى لأراس مال يجب على المنشأة أن تحتفظ به فإن المشرفين قد يرغبون في فهم الظروف التي اختارت فيها المنشأة تطبيق خيار القيمة العادلة وتقييم ممارسات قياس المنشأة للقيمة العادلة وقوة استراتيجياتها الخاصة بإدارة المخاطرة الذاتية وسياساتها وممارستها. إلى جانب ذلك وافق المجلس على أن بفصلحات معينة تساعد كلا من المشرفين المتعلقين في تقييمهم لمتطلبات رأس المال والمستثمرين في اتخاذ قرارات اقتصادية، وبشكل خاص قرر المجلس أن يطلب من المنشأة الإفصاح عن كيفية تلبية الشروط في الفترات ٩(ب) و ١١١ و ١٢ لاستخدام خيار القيمة العادلة، بما في ذلك بالنسبة للأدوات في الفقرة ٩(ب) و ١٢ و وصف كيف أن لتحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتفق مع إدارة المخاطرة للموئقة أو إستراتيجية الإستثمار .

الأمور الأخرى

إستنتاج ٨٠ احتوى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٠) على اختيار للسياسة المحاسبية للاعتراف بمكاسب وخسائر الأصول المالية المتوفرة للبيع - وهذه المكاسب والخسائر من الممكن الاعتراف بها إما في حقوق الملكية أو في الربح أو الخسارة، وقد توصل المجلس إلى أن خيار القيمة العادلة لأغني الحاجة لهذا الاختيار للسياسة المحاسبية، يمكن للمنشأة تحقيق الاعتراف بمكاسب وخسائر هذه الأصول في الربح أو الخسارة في الحالات المناسبة باستخدام خيار القيمة العادلة، وتبعاً لذلك قرر المجلس أن الخيار الذي كان في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٠) يجب إزالته وأن مكاسب وخسائر الأصول المالية المتوفرة للبيع يجب الاعتراف بها في حقوق الملكية عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في عام ٢٠٠٣.

إستنتاج ٨٠ يسمح خيار القيمة العادلة (لكنه لا يتطلب) أن تقاس المنشآت الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة، وتبعاً لذلك فهو لا يتقيد قدرة المنشأة على استخدام أساليب محاسبية أخرى (مثل التكلفة المطفأة)، وبعض المستجيبين لمسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي نشرت في يونيو ٢٠٠٢ كانوا سيفضلون تغييرات أكثر انتشاراً لتوسعة استخدام القيم العادلة وتحديد الخيارات المتوفرة للمنشآت، مثل إزالة فئة المحتفظ به حتى الإستحقاق أو أسلوب محاسبة تحوط للتدفق النقدي، وبالرغم من أن هذه التغييرات لها القدرة على جعل المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أكثر تماسكاً ولأن تعقيداً فإن المجلس لم يعتبر هذه التغييرات جزءاً من مشروع تحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٨١ تساءلت كذلك للملاحظات التي تم استلامها بشأن مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي نشرت في يونيو ٢٠٠٢ عن الاقتراح بأن جميع البنود التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يجب أن يكون لها وصف "محتفظ بها للمتاجرة"، وأشارت بعض الملاحظات إلى أن "محتفظ به للمتاجرة" يستخدم بشكل عام بمعنى أضيق، وقد يكون مربكاً للمستخدمين إذا كلت الأدوات المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تسمى كذلك "محتفظ بها للمتاجرة"، وبناءً على ذلك نظر المجلس في استخدام فئة خاصة من الأدوات المالية - "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" - لتمييز هذه الأدوات التي طبق عليها خيار القيمة العادلة من الأدوات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة. رفض المجلس هذه الإمكانية لأنه يعتقد أن إضافة فئة خاصة من الأدوات المالية سيعقد المعيار بشكل غير ضروري،

وبدلاً من ذلك توصل المجلس إلى أنه يجب استخدام "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" لوصف فئة تشمل أدوات مالية مصنفة على أنها محتفظ بها للمتجارة وتلك التي يطبق عليها خيار القيمة العادلة.

إستنتاج ٨٢ إلى جانب ذلك قرر المجلس إدخال متطلب بأن تقوم المنشأة بتصنيف الالتزام المالي على أنه محتفظ به للمتجارة إذا تم تحميله بشكل رئيسي لغرض إعادة شرائه على المدى القريب، أو أنه جزء من محفظة أدوات مالية محددة تدار معاً وهناك أدلة على أن لها نمطاً حديداً لتحقيق الربح على المدى القصير، وفي هذه الحالات عدم وجود متطلب لقياس هذه الالتزامات المالية بالقيمة العادلة يسمح باختيار الأفضل من المكاسب والخسائر غير المحققة، فطى سبيل المثال إذا رغبت منشأة في الاعتراف بمكسب فإنه يمكن إعادة شراء أداة دين ذات سعر ثابت كانت قد صدرت في بيئة كانت فيها أسعار الفائدة أقل مما هي في فترة إعداد التقارير، وإذا رغبت في الاعتراف بالخسارة يمكن إعادة شراء أداة دين صادرة كانت قد صدرت في بيئة كانت أسعار الفائدة فيها أعلى من فترة إعداد التقارير، غير أن الالتزام المالي لا يصنف على أنه محتفظ به للمتجارة لمجرد أنه يمول أصولاً كانت محتفظ بها للمتجارة.

إستنتاج ٨٣ قرر المجلس أن يدخل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢* المعدل متطلب الإفصاح عن مبالغ التسمية القابل للمداد عند الاستحقاق لإلتزام محدد له بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وهذا من شأنه أن يعطي مستخدمى البيانات المالية معلومات حول المبالغ التي تكين بها المنشأة لادائها في حالة تصفيته.

إستنتاج ٨٤ قرر المجلس أن يدخل في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) القدرة للمشتك على تحديد قرض أو ذمة مدينة أنها متوفرة للبيع (انظر الفقرة ٩)، وقرر المجلس أنه في سياق نموذج القياس المختلط الحالي لا توجد أسباب لجعل القدرة على تحديد أصل أنه متوفر للبيع تقتصر على أي نوع محدد من الأصول.

تطبيق خيار القيمة العادلة على جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي (وليس على كامل)

إستنتاج ٨٥ قدمت بعض الملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي نشر في يونيو ٢٠٠٥ الحجج أنه يجب توسعة خيار القيمة العادلة بحيث يمكن كذلك تطبيقه على عنصر لأصل مالي أو إلتزام مالي (على سبيل المثال التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى لمخاطرة ولحدة مثل التغيرات في سعر فائدة مرجعي)، وشملت الحجج (أ) مخاوف فيما يتعلق بإدخال مخاطرة الائتمان الذاتية في قياس الإلتزامات المالية، (ب) منع استخدام غير المشتقات كدوات تحوط (تحوط أداة نقد).

إستنتاج ٨٦ توصل المجلس إلى أنه يجب أن يوسع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خيار القيمة العادلة ليشمل عناصر الأصول للمالية أو الإلتزامات المالية، وكان مهتماً بما يلي: (أ) صعوبات قياس التغير في قيمة للعنصر بسبب مواضيع خاصة بالترتيب والآثار المشتركة (أي إذا تكرر العنصر بأكثر من مخاطرة ولحدة فإنه قد يكون من الصعب فصل العنصر وقياسه بدقة). (ب) إن المبالغ المعترف

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع جميع الإصلاحيات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية : الإصلاحيات.

بها في الميزانية العمومية أن تكون قيمة عادلة ولا تكلفة. (ج) إن تعديل القيمة العادلة لعنصر قد ينقل المبلغ المسجل لأداة بعيداً عن قيمتها العادلة. عند إكمال تعديلات عام ٢٠٠٣ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ نظر المجلس بشكل منفصل في موضوع تحوط الأداة النقدية (انظر الفقرتين إستنتاج ١٤٤ وإستنتاج ١٤٥).

إستنتاج ١٨٦ اقترحت الملاحظات الأخرى التي تم استلامها حول مسودة عرض أبريل ٢٠٠٤ للقيود المقترحة على خيار القيمة العادلة الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أنه يجب توسعة خيار القيمة العادلة بحيث يمكن تطبيقه على جزء (أي نسبة) من الأصل المالي أو الإلتزام المالي، وقد كان المجلس معنياً بأن هذه التوسعة تتطلب إدراجات تصف الآلية بشأن كيفية تحديد هذه النسبة، فعلى سبيل المثال إذا كانت المنشأة متصدر سنداً قيمته الإجمالية ١٠٠ مليون وحدة عملة على شكل ١٠٠ شهادة كل شهادة قيمتها ١ مليون وحدة عملة فهل متحدد نسبة ١٠% على أنها ١٠% لكل شهادة، و ١٠ ملايين شهادة محددة، أول (أو آخر) ١٠ ملايين شهادة يتم استرداد قيمتها، أو على أساس آخر؟ كان المجلس كذلك معنياً بأن النسبة المتبقية التي هي ليست خاضعة لخيار القيمة العادلة من الممكن أن تتسبب في نشوء حوافز للمنشأة "لاختيار الأفضل" (أي تحقيق الأصول المالية أو الإلتزامات المالية اختيارياً من أجل تحقيق نتيجة محاسبية مرغوب بها). لهذه الأسباب قرر المجلس عدم السماح بتطبيق خيار القيمة العادلة على نسبة من أصل مالي أو إلتزام مالي مفرد، على أنه إذا أصدرت المنشأة في نفس الوقت لدايتين ماليتين متماثلتين أو أكثر فإنها غير ممنوعة من أن تحدد بعض هذه الأدوات المالية أنها خاضعة لخيار القيمة العادلة (على سبيل المثال إذا كان إجراء ذلك سيحقق تخفيضاً كبيراً في عدم الإتساق في الإعتراف أو القياس كما تم توضاحه في الفقرة تطبيق ٤ ز)، وهكذا في المثال أعلاه يمكن للمنشأة أن تحدد ١٠ ملايين شهادة معينة إذا كان إجراء ذلك سيؤدي مقياساً واحداً من المقاييس الثلاثة في الفقرة إستنتاج ٧٤.

إلتزامات مخاطرة الإئتمان

إستنتاج ٨٧ ناقش المجلس موضوع إدخال التغيرات في مخاطرة الائتمان لإلتزام مالي في قياس قيمته العادلة، ونظر في ردود الفعل على مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي نشر في يونيو ٢٠٠٢ التي أبدت المخاوف بشأن أثر إدخال هذا العنصر في قياس القيمة العادلة والتي اقترحت أنه يجب أن يقد خيار القيمة العادلة ليستثنى جميع الإلتزامات المالية أو بعضها منها، غير أن المجلس توصل إلى أنه يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة على أي إلتزام مالي، وقرر عدم تغيير الخيار في المعيار (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) لأن إجراء ذلك سييطل بعض منافع خيار القيمة العادلة الواردة في الفقرة إستنتاج ١٧٤.

إستنتاج ٨٨ درس المجلس الملاحظات حول مسودة العرض التي تخالف وجهة النظر التي تعيد بأنه ينبغي على المنشأة أثناء تطبيق خيار القيمة العادلة على الإلتزامات المالية أن تعترف بالدخل نتيجة تدهور الجودة الائتمانية (والمصروف القرض نتيجة لتحسن الجودة الائتمانية). وأشار المعلقون أنه من غير المفيد الإبلاغ عن إلتزامات أقل عندما تولج المنشأة صعوبة مالية بالتحديد لأن مستوى ديونها مرتفع جداً، وأنه من الصعب للشرح لمستخدمي البيانات المالية أسباب الإعتراف بالدخل عند تدهور الملاءة المالية للمنشأة. ولقترحت هذه الملاحظات أنه ينبغي على القيمة العادلة استثناء آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان الذاتية.

استنتاج ٨٩ غير أن المجلس أشار إلى أنه بسبب إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، تؤثر مخاطر الائتمان على القيمة التي من الممكن بها أن يتم إعادة شراء أو تسوية الالتزامات. وتبعاً لذلك، تعكس القيمة العادلة للالتزام المالي مخاطر الائتمان المرتبطة بذلك الالتزام. لذلك قرر المجلس أن يشمل مخاطر الائتمان المرتبطة بالالتزام المالي في قياس القيمة العادلة لذلك الالتزام للأسباب التالية:

(أ) تترك المنشآت للتغيرات في القيمة العادلة، بما في ذلك القيمة العادلة المنسوبة إلى مخاطر الائتمان الذاتية، مثلاً، من خلال إعادة التفاوض أو إعادة شراء الالتزامات أو من خلال استخدام المشتقات؛

(ب) تؤثر للتغيرات في مخاطر الائتمان على سعر السوق الملاحظ للالتزام المالي وبالتالي على قيمته العادلة؛

(ج) أنه من الصعب من منطلق عملي استثناء التغيرات في مخاطر الائتمان من سعر السوق الملاحظ؛ و

(د) تعكس القيمة العادلة للالتزام المالي (أي سعر ذلك الالتزام في تبادل بين المشتري والباع المطلعين والراغبين) عند الاعتراف الأولي مخاطر الائتمان المرتبطة بذلك الالتزام. ويعتقد المجلس أنه من غير الملائم تضمين مخاطر الائتمان في القياس الأولي للقيمة العادلة للالتزامات المالية، ولكن ليس لاحقاً.

استنتاج ٩٠ درس المجلس أيضاً ما إذا كان يجب الإفصاح بشكل محدد عن العناصر الأساسية من القيمة العادلة للالتزام المالي المنسوب إلى للتغيرات في جودة الائتمان، أو عرضه بشكل منفصل في بيان الدخل، أو عرضه بشكل منفصل في حقوق الملكية. وقرر المجلس أنه بينما يتم عرض هذه التغيرات بشكل منفصل أو الإفصاح عنها لن يكون ممكناً عادة لأنه قد لا يكون من الممكن فصل وقياس ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة بشكل موثوق. إلا أن المجلس أشار إلى إمكانية صعوبة ممارسة الإفصاح عن هذه المعلومات سيكون مفيداً لمستخدمي البيانات المالية وسيساعد في التخفيف من المخاوف المطروحة. لذلك فقد قرر إحتواء معيار المحاسبة الدولي ٣٢* الإفصاح لتعريف المساعدة عن للتغيرات في القيمة العادلة للالتزام المالي للجنة عن مخاطر إلتزام الالتزام. ويعتقد المجلس أن هذا مبرر معقول للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة بالالتزام، وخصوصاً عندما تكون هذه التغيرات كبيرة، وسيفر للمستخدمين معلومات يفهمون من خلالها تأثير الربح أو الخسارة لهذا التغير في مخاطر الائتمان.

استنتاج ٩١ قرر المجلس أن يوضح أن هذا الموضوع يرتبط بمخاطر الائتمان للالتزام المالي، وليس الملاحة المالية للمنشأة. وأشار المجلس إلى أن هذا يصف بشكل أكثر ملائمة الهدف مما تم شمله في قياس القيمة العادلة للالتزامات المالية.

استنتاج ٩٢ وأشار المجلس أيضاً إلى أن القيمة العادلة للالتزامات المضمونة من خلال ضمان إضافي ذو قيمة، أو المضمونة من قبل أطراف ثالثة، أو التي تُصنف في مقدمة جميع الالتزامات الأخرى لا تتأثر صوماً بالتغيرات في الملاحة المالية للمنشأة.

قياس الالتزامات المالية ذات خاصية الطلب

استنتاج ٩٣ طالبت بعض الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض بتوضيح كيفية تحديد القيمة العادلة للالتزامات المالية ذات خاصية الطلب (مثلاً الودائع تحت الطلب)، عندما يتم تطبيق خيار قياس

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعد مجلس معايير المحاسبة الدولي تغيير موقع جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧/ الأدوات المالية: الإفصاحات.

القيمة العادلة أو يتم خلافا لذلك قياس الالتزام بالقيمة العادلة. وبعبارة أخرى، هل يمكن أن تكون القيمة العادلة أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، والمقصود من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ (المبلغ تحت الطلب)، مثل مبلغ الوديعة المخصوم للفترة التي تتوقع فيها المنشأة أن تكون الوديعة معلقة؟ ويعتقد بعض المعلقين أن القيمة العادلة للالتزامات المالية ذات خاصية الطلب هي أقل من المبلغ تحت الطلب، لأسباب تشمل انجماد هذا القياس مع كيفية معاملة تلك الالتزامات المالية بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر.

إستنتاج ٩٤ ووافق المجلس أنه لا بد من توضيح هذه المسألة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وأكد أن القيمة العادلة للالتزام المالي ذو خاصية الطلب ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب والمقصود من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ. وهذا الإستنتاج هو نفسه الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي. وأشار المجلس أنه في العديد من الحالات، يكون سعر السوق لملاحظ لهذه الالتزامات المالية هو السعر الذي يتم به إشتائها بين العميل ومحصل الودائع- أي المبلغ تحت الطلب. وأشار أيضا إلى أن الإعتراف بالالتزام المالي ذو خاصية الطلب بأقل من المبلغ تحت الطلب يؤدي إلى نشوء ربح مباشر من إنشاء هذه الوديعة، وهذا ما يعتقد المجلس أنه غير ملائم.

إرشادات قياس القيمة العادلة

(الفقرات ٦٩-٨٢ تطبيق)

إستنتاج ٩٥ قرر المجلس أن يشمل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح إرشادات موسعة حول كيفية تحديد القيم العادلة، وخصوصا للأدوات المالية التي لا يتوفر لها سعر سوق معن (الفقرات ٨٢-٧٤ تطبيق). من الملحق (أ). وقرر المجلس أنه من المرغوب توفير إرشادات واضحة ومفصلة بشكل معقول حول هدف واستخدام أساليب التقييم لتحقيق تقديرات موثوقة وقابلة للمقارنة للقيم العادلة عندما يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

إستخدام الأسعار المعطاة في الأسواق النشطة

(الفقرات ٧١-٧٣ تطبيق)

إستنتاج ٩٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة التي لا توافق على الإقتراح في مسودة العرض بأن السعر المعن هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط. وناقش بعض المجاوبين أن (أ) أساليب التقييم هي أكثر ملائمة لقياس القيمة العادلة من السعر المعن في سوق نشط (مثلا للمشتقات) و (ب) أن نماذج التقييم منسجمة مع أفضل ممارسة في الصناعة، وهي مبررة بسبب قبولها لأغراض راس المال للتقويمي.

إستنتاج ٩٧ غير أن المجلس أكد على أن السعر المعن هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط، وذلك لأن (أ) للسعر المعن في السوق للنشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة، نظرا أنه يتم تحديد القيمة العادلة على أساس سعر متفق عليه من قبل المشتري والباع للراغبين والمطلعين، (ب) وأنه ينتج عنه مقياس منسجم عبر المنشآت، و(ج) أن القيمة العادلة كما ورد تعريفها في المعيار لا تعتمد على العوامل الخاصة بالمنشأة. وأوضح المجلس أيضا أن السعر المعن يشمل معدلات السوق المعطاة وكذلك الأسعار.

المنشآت التي يمكنها الوصول إلى أكثر من سوق نشط واحد (الفقرة ٧١ تطبيق)

استنتاج ٩٨ درس للمجلس الأوضاع التي تعمل فيها المنشأة في أسواق مختلفة. وكمثل على ذلك، التاجر الذي يُنشأ مشقة في شركة معينة في سوق التجزئة للنشط للشركات ويقوم بمعالجة المشقة من خلال فصل مشقة لدى تاجر معين في سوق الجملة للنشط للتاجر. وقرر المجلس أن يوضح أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو إيجاد سعر تحدث فيه للمعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تحيل أو إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثر جدوى والذي تستطيع المنشأة للوصول إليه مباشرة، لذلك، إذا لزم للتاجر أداة مشقة في الشركة، وكان لديه وصول مباشر إلى سوق تاجر ذو أسعار أفضل، ستعرف المنشأة بالربح عند الإحتراف الأولي بالأداة للمشقة. غير أن المنشأة تعمل السعر الملاحظ في سوق للتاجر لأي فورقات في مخاطر ائتمان الطرف المقابل بين الأداة للمشقة لدى الشركة وتلك التي في سوق للتاجر.

الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب في الأسواق النشطة (الفقرة ٧٢ تطبيق)

استنتاج ٩٩ أكد المجلس على الإقتراح لوارد في مسودة العرض بأن سعر السوق المعطن الملائم للأصل المحفوظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحفوظ به يكون هو السعر المطلوب. واستنتج أن تطبيق أسعار السوق المتوسط على الأداة المفردة هو غير ملائم لأنه يؤدي إلى اعتراف المنشآت بالأرباح أو الخسائر مقدما بالنسبة للفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب وسعر السوق المتوسط.

استنتاج ١٠٠ ناقش المجلس ما إذا كان ينبغي تطبيق الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح لمحفظة تحتوي على لوائح معادلة لمخاطر السوق، أو على كل أداة في المحفظة. وقد لاحظ المجلس أن المخاوف المطروحة من قبل الهيئات الفرعية بأن تطبيق الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح يعكس بشكل أفضل القيمة للعائلة للمخاطر المحتجزة في المحفظة. واستنتج المجلس أنه بالنسبة لأوضاع معادلة المخاطر، يمكن للمنشآت أن تستخدم أسعار السوق المتوسط لتحديد القيمة العادلة، وبالتالي يمكن أن تطبق سعر العرض أو السعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح كما هو مناسب. ويعتقد المجلس أنه عندما يكون لدى المنشأة أوضاع معادلة للمخاطر، يكون استخدام سعر السوق المتوسط هو أمر ملائم لأن المنشأة (أ) قد أغلقت تنقلاتها النقدية من الأصل والإلتزام (ب) ويحتمل أن تباع الوضع المطابق بدون تحمل الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب.

استنتاج ١٠١ كشفت الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أن البعض يفسر مصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" بشكل مختلف عن الآخرين وعن المجلس. لذلك، يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الفرق يمثل تكاليف المعاملة.

عدم وجود سوق نشط (الفقرات ٧٤ - ٧٥ تطبيق)

استنتاج ١٠٢ اقترحت مسودة العرض تسليلاً هرمياً لقياس القيمة العادلة من ثلاثة مستويات كما يلي:

- (أ) بالنسبة للأدوات المتداولة في الأسواق النشطة، يتم استخدام السعر المعطن.
- (ب) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط، يتم استخدام معاملة سوق حديثة.

(ج) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط ولا معاملة سوق حديثة، يتم استخدام أسلوب التقييم.

يستنتاج ١٠٣ قرر المجلس أن يبسط للتسليم الهرمي المقترح لقياس القيمة العادلة من خلال اقتضاء أن يتم تحديد للقيمة العادلة للأدوات المالية التي لا يوجد لها سوق نشط على أساس أساليب التقييم، بما في ذلك استخدام معاملات السوق للحديثة بين الأطراف الراغبة والمطلعة في معاملة على أساس تجاري.

يستنتاج ١٠٤ درس المجلس أيضا ملاحظات الهيئات الفرعية المتعلقة بما إذا كان يجب الاعتراف دائما بالأداة عند الاعتراف الأولي بسعر المعاملة أو ما إذا كان يمكن الاعتراف بالأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولي عندما تستخدم المنشأة أسلوب تقييم معين لتقدير القيمة العادلة. واستنتج المجلس أنه يمكن للمنشأة أن تعترف بالربح أو الخسارة في البداية فقط إذا تم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو إذا كانت تقوم على أساس أسلوب التقييم الذي يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. واستنتج المجلس أن تلك الظروف كانت ضرورية وكافية لتوفير تأكيد معقول بأن القيمة العادلة كانت، باستثناء سعر المعاملة، لغرض الاعتراف بالأرباح أو الخسائر مقدما. وقرر المجلس أن سعر المعاملة في الحالات الأخرى قد وفر أفضل دليل على القيمة العادلة. ولاحظ المجلس أيضا أن قراره قد حقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها

إنخفاض قيمة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١)

يستنتاج ١٠٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تخضع الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع والاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المصنفة والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق لتقييم إنخفاض القيمة. لم يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول مؤشرات لإنخفاض القيمة الخاصة بالاستثمارات في أدوات حقوق الملكية. وقد تم طرح تساؤلات حول وقت إنخفاض قيمة هذه الاستثمارات أثناء الممارسة.

يستنتاج ١٠٦ ووافق المجلس على أنه بالنسبة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المتداولة في السوق من المحتمل أن يكون أي مسيّب لإنخفاض القيمة، باستثناء الإنخفاض في القيمة العادلة إلى ما دون التكلفة، عضوا إلى حد ما. وإذا كانت الأسواق فعالة بشكل معقول، يكون سعر السوق اليوم هو أفضل تقدير للقيمة المخضومة من سعر السوق للمستقبلي. ومع هذا، فقد استنتج المجلس أيضا أنه من المهم توفير إرشادات لعلاج المسائل المطروحة في الممارسة.

يستنتاج ١٠٧ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح على مسببات إنخفاض القيمة التي اعتبرها المجلس معقولة في حالة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١). وتطبق هذه المسببات بالإضافة إلى تلك المسببات المحددة في الفقرة ٥٩، والتي تركز على تقييم إنخفاض القيمة في أدوات الدين.

الخسائر المتكبدة مقابل الخسائر المتوقعة

يستنتاج ١٠٨ شعر البعض في ردهم على مسودة للعرض بالارتباك حول ما إذا كانت مسودة العرض قد عكست نموذج "خسائر متكبدة" أو "خسائر متوقعة". في حين عبر آخرون عن مخاوفهم حول الحد الذي يمكن فيه الاعتراف بالخسائر المستقبلية على أنها خسائر لإنخفاض قيمة. وقرروا أنه

ينبغي الاعتراف بالخسائر فقط عند تكبدها (أي تدهور الجودة الائتمانية للأصل أو مجموعة من الأصول بعد الاعتراف الأولي بها). وفضل بعض المجاوبين الآخرين استخدام منهج الخصائر المتوقعة. واقرحوا أن الخصائر المستقبلية المتوقعة ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد خسائر إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول حتى لو لم تتدهور الجودة الائتمانية لمجموعة الأصول من التوقعات الأصلية.

إستنتاج ١٠٩ أثناء دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه ينبغي الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة فقط عند تكبدها. وإستنتج المجلس أنه كان من غير المنسجم مع نموذج التكلفة المطفأة الاعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المعاملات والأحداث المستقبلية المتوقعة. وقرر المجلس أيضا أنه ينبغي توفير إرشادات حول ما تعنيه كلمة "متكبدة" عند تقييم ما إذا يوجد إنخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية. وقد أبدى المجلس قلقه من أنه قد يكون هناك، في غياب الإرشادات، مجموعة من التفسيرات حول متى يتم تكبد الخسارة أو ما هي الأحداث التي تسبب تكبد الخسارة في مجموعة من الأصول.

إستنتاج ١١٠ لذلك، قام المجلس بتضمين إرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أنه من أجل تكبد الخسارة يجب أن يكون الحدث الذي يقدم دليلا موضوعيا على إنخفاض القيمة قد وقع بعد الاعتراف الأولي بالأصل المالي، ويحدد الآن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنواع هذه الأحداث. ولا تقدم الاتجاهات المستقبلية المحتملة أو المتوقعة التي يمكن أن تؤدي إلى خسارة في المستقبل (مثلا توقع ارتفاع البطالة أو حصول ركود) دليلا موضوعيا على إنخفاض القيمة. إضافة إلى ذلك، يجب أن يكون لحدث الخسارة تأثير يمكن قياسه بشكل موثوق على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقررة وأن يكون مدعوما ببيانات حالية ملحوظة.

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها (الفقرتان ٥٩ و ٦٤)

إستنتاج ١١١ لم يكن من الواضح في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ما إذا كان يمكن أو ينبغي لاحقا شمل القروض والذمم المدينة وبعض الأصول المالية الأخرى، عند مراجعتها لإنخفاض القيمة وتحديد أنها لم تنخفض قيمتها، في تقييم إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية ذات السمات المشابهة.

إستنتاج ١١٢ اقترحت مسودة العرض بأن أصل قرض معين أو أصل مالي آخر يتم قياسه بالتكلفة المطفأة وتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمته ينبغي شمله في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. كما تضمنت مسودة العرض أيضا إرشادات مقترحة حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة المتأصل في مجموعة من الأصول المالية.

إستنتاج ١١٣ أشارت رسائل الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض إلى وجود دعم كبير للاقتراح بضم الأصل المالي الذي تم تقييمه بشكل مفرد ووجد أنه لم تنخفض قيمته في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

إستنتاج ١١٤ وأشار المجلس إلى المناقشات التالية التي تؤكد تقييم محفظي إضافي الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض.

(أ) إن إنخفاض القيمة الذي لا يمكن تحديده مع قرض مفرد يمكن تحديده على أساس المحفظة. وينص الإطّار أنه بالنسبة لعدد كبير من الذمم المدينة، يعتبر وجود درجة معينة من عدم الدفع أمرا محتملا. وفي تلك الحالة، يتم الاعتراف بمصرف معين يمثل الإنخفاض المتوقع في المنافع الإقتصادية (الإطار، الفقرة ٨٥). على سبيل المثال، قد

يكون لدى المقرض بعض المخاوف حول القروض المحددة ذات السمات المتشابهة، لكن لا يكون لديه حاجة كافية لاستنتاج أن خسارة إنخفاض القيمة قد حدثت لأي من تلك القروض على أساس التقييم المنفرد. ويمكن أن تشير التجربة إلى أن بعض تلك القروض تنخفض قيمتها بالرغم من أن التقييم المنفرد قد لا يظهر هذا الأمر. ويمكن تقدير حجم الخسارة في عدد كبير من البنود على أساس التجربة والعوامل الأخرى من خلال قياس جميع النتائج المحتملة حسب احتمالياتها ذات العلاقة.

(ب) قد ينقضي بعض الوقت بين الحدث الذي يؤثر على قدرة المقرض على سداد القرض وتعرّؤه الفعلي عن السداد. على سبيل المثال، إذا كان السعر الآجل في السوق للقمح ينخفض بنسبة ١٠%، فإن التجربة قد تشير إلى أن الدفعات المقدرة من المقرضين وهم مزارعو القمح ستتناقص بنسبة ١% خلال فترة سنة واحدة. وعندما ينخفض السعر الآجل، قد لا يكون هناك دليل موضوعي على أن أي مزارع قمح سيتخلف عن سداد قرض هام مفرد. وعلى أساس المحفظة، فإن الإنخفاض في السعر الآجل يمكن أن يقدم دليل موضوعي على أن التناقضات النقدية المستقبلية المقدرة على القروض لمزارعي القمح قد انخفضت بنسبة ١% خلال فترة سنة واحدة.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس إنخفاض قيمة القروض على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. ويمكن أن تتغير تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية بسبب العوامل الاقتصادية التي تؤثر على مجموعة القروض، مثل عوامل البلد والصناعة، حتى لو لم يكن هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المفرد. على سبيل المثال، إذا ازدادت البطالة بنسبة ١٠% خلال فصل ما في منطقة معينة، يمكن أن تكون قد انخفضت التدفقات النقدية المستقبلية من القروض للمقرضين في تلك المنطقة للفصول القادمة بالرغم من عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة يستند إلى التقييم المنفرد للقروض المقدمة للمقرضين في تلك المنطقة. في تلك الحالة، يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية، حتى لو لم يكن موجوداً للأصل المفرد. إن المتطلب الذي يقتضي وجود دليل موضوعي من أجل الاعتراف بإنخفاض القيمة وقياسها في القروض المهمة المختلفة قد يؤدي إلى تأخير الاعتراف بإنخفاض قيمة قرض التي حصلت مسبقاً.

(د) تهدف الممارسة المحاسبية المقبولة في بعض البلدان إلى إنشاء مخصص معين لتغطية خسائر إنخفاض القيمة المعطوم من خلال التجربة أنها موجودة في محفظة قروض كما في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أنها ليست محددة بشكل خاص للأصول المختلفة.

(هـ) إذا تم بشكل جماعي تقييم الأصول غير المهمة على نحو مفرد لإنخفاض القيمة ولم يتم تقييم الأصول المهمة على نحو مفرد، لن يتم قياس الأصول على أساس منصف لأنه من الصعب تحديد خسائر إنخفاض القيمة لكل أصل على حدة.

(و) إن ما يشكل قرض مهم مفرد يتم تقييمه على حدة يختلف من منشأة إلى أخرى. لذلك، سيتم تقييم المخاطر المتطابقة على أسس مختلفة (بشكل جماعي أو فردي)، على أساس أهميتها للمنشأة التي تحتفظ بها. وإذا لم يطلب التقييم الجماعي، يمكن للمنشأة التي ترغب بتقليل خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أن تختار تقييم جميع القروض بشكل مفرد. إن اقتضاء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة لجميع المخاطر التي تعتبر أنها لم تنخفض قيمتها بشكل مفرد يبرز من الإجماع بين المنشآت بدلاً من تناوله.

بإستنتاج ١١٥ فيما يلي أذناه الآراء المعارضة لتقييم المحفظة الإضافي للقروض التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض:

(أ) يبدو من غير المنطقي إنشاء مخصص لإنخفاض القيمة على مجموعة من القروض التي تم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس مفرد وثبت أنها لم تنخفض قيمتها.

(ب) لا ينبغي أن يعتمد مقياس لإنخفاض القيمة على ما إذا كان لدى المقرض قرض واحد فقط أم مجموعة من القروض المتشابهة. وإذا تأثر قياس لإنخفاض القيمة بأذا ما كان لدى المقرض مجموعات من القروض المتشابهة، يمكن قياس القروض المتطابقة بشكل مختلف من قبل المقرضين المختلفين. ولضمان الإنسجام في قياس القروض المتطابقة، ينبغي الإعتراف بإنخفاض القيمة في الأصول المالية المهمة بشكل مفرد وقياسها على حدة.

(ج) يحدد الإطار أنه يتم إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي، والذي يتم بناءً عليه الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث عندما تحدث ويتم الإعتراف بها في البيانات المالية في الفترات التي ترتبط بها. وينبغي أن تعكس البيانات المالية نتيجة الأحداث التي حصلت قبل تاريخ الميزانية العمومية ولا ينبغي أن تعكس الأحداث التي لم تحصل بعد. وإذا لم يكن من الممكن نسب خسارة لإنخفاض القيمة إلى أصل مالي محدد بشكل خاص أو مجموعة من الأصول المالية غير المهمة بشكل مفرد، فإن هذا يطرح تساؤلا حول وقوع حدث يبرر الإعتراف بإنخفاض القيمة. وبالرغم من أن مخاطر الخسارة يمكن أن تكون قد ازدادت، فإن الخسارة لم تتحقق بعد.

(د) يقتضي الإطار، في الفقرة ٩٤، الإعتراف بمصرف معين فقط إذا كان من الممكن قياسه بشكل موثوق. إن عملية تقدير لإنخفاض القيمة في مجموعة من القروض التي تم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة وثبت أنه لم تنخفض قيمتها تتطوي على درجة كبيرة من انعدام الموضوعية. وعلى الصعيد العملي ينظر إلى إنشاء مخصصات عامة لخسائر القرض على أنه فن أكثر منه علما. وينبغي تطبيق منهج المحفظة هذا فقط إذا كان ضروريا على أساس عملية وليس لإلغاء تقييم تم تنفيذه على قرض مفرد، والذي يجب أن يقدم تحديدا أفضل لما إذا كان البديل ضروريا.

(هـ) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس لإنخفاض القيمة على أساس القيمة الحالية باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي. وقد لا يكون من الواضح كيفية القيام بهذا لمجموعة من القروض ذات السمات المتشابهة والتي يكون لها أسعار فائدة فعلية مختلفة. وإضافة إلى ذلك، فإن قياس لإنخفاض القيمة في مجموعة من القروض المبنية على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة المخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي يمكن أن يؤدي إلى حساب مزدوج للخسائر التي كانت متوقعة على أساس المحفظة عندما تم إنشاء القروض لأن المقرض شمل تعويضا عن تلك الخسائر في سعر الفائدة التعاقدية المقرد. ونتيجة لذلك، يمكن أن ينتج عن تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة الإعتراف بالخسارة حالما يتم إصدار للقرض. (وينشأ هذا التساؤل أيضا في قياس لإنخفاض القيمة على أساس المحفظة للقروض التي لا يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

إستنتاج ١١٦ وافق المجلس بالأراء الداعمة للتقييم على أساس المحفظة للأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي ثبت أنه لم تنخفض قيمتها وقرر التأكيد على أن القرض أو الأصل المالي الآخر الذي يتم قياسه بالتكلفة المضافة ويتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويثبت أنه لم تنخفض قيمته ينبغي أن يشمل في مجموعة من الأصول المالية المتشابهة التي يتم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وهذا يعكس، في ضوء قانون الأرقام الكبيرة، أن إنخفاض القيمة قد يكون واضحا في مجموعة من الأصول، لكنه لم يلبي بعد عتبة الإعتراف عند تقييم أي أصل منفرد في تلك المجموعة. ولكد المجلس أيضا أنه من المهم توفير إرشادات حول كيفية تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة لإيجاد النظام في تقييم المحفظة. وتبرز هذه الإرشادات من الإنسجام في الممارسة والقدرة على مقارنة المعلومات بين المنشآت. وينبغي أن تقلل أيضا من المخاوف بأن التقييمات الجماعية لإنخفاض القيمة لا ينبغي أن تستخدم لإخفاء التغيرات في قيم الأصول أو كوسيلة لحماية من الخسائر المستقبلية المتوقعة.

إستنتاج ١١٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم حول بعض الإرشادات المفصلة المقترحة في مسودة العرض، مثل الإرشادات حول تعديل معدل الخصم للخسائر المتوقعة. وأشارت العديد من المنشآت إلى أنها لا تملك البيانات والأنظمة الضرورية لتنفيذ المنهج المقترح. وقرر المجلس إلغاء بعض إرشادات التطبيق المفصلة (مثلا ما إذا كان ينبغي إجراء تعديل على معدل الخصم للخسائر المتوقعة أصلا وتوضيح تطبيق الإرشادات).

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه انخفضت قيمتها (الفقرة ٦٤)

إستنتاج ١١٨ أثناء إجراء تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة، نشأ موضوع واحد ألا وهو ما إذا كان ينبغي أن يشمل التقييم الجماعي الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد وتم تحديدها على أن قيمتها قد انخفضت.

إستنتاج ١١٩ وتفيد إحدى وجهات النظر بأن الطرق المستخدمة لتقدير خسائر إنخفاض القيمة على أساس المحفظة هي صحيحة بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته أم لا. ويشير أولئك الذين يدعون وجهة النظر هذه إلى أن قانون الأرقام الكبيرة ينطبق بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته أم لا وأن تقييم المحفظة يمكن أن يوفر تنبؤا أكثر دقة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة.

إستنتاج ١٢٠ وتفيد وجهة نظر أخرى أنه لا ينبغي أن تكون هناك حاجة إلى إكمال التقييم المفرد لإنخفاض القيمة للأصل الذي يتم تحديده بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته بتقييم محفظة إضافية، لأنه الدليل الموضوعي على إنخفاض القيمة يوجد على أساس مفرد ولأن من الممكن دمج توقعات الخسائر في قياس إنخفاض القيمة للأصول المفردة. ولا ينبغي السماح بالصاب المزدوج للخسائر فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. وعلاوة على ذلك، لا ينبغي أن يكون الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة لمجموعات الأصول بديلا عن الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة.

إستنتاج ١٢١ قرر المجلس بأن الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويتم تحديدها على أنها قد تنخفضت قيمتها لا ينبغي أن تستثنى من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة. وينسجم استثناء الأصول التي يتم تحديدها بشكل مفرد على أنها قد انخفضت قيمتها من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة مع وجهة النظر التي تفيد بأن التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة هو خطوة مرحلية بالنظر تحديد خسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة. ويحدد التقييم الجماعي الخسائر التي تم تكبدها

على أساس المجموعة كما في تاريخ الميزانية العمومية، ولكن لا يمكن تحديدها بعد مع الأصول المفردة. وحالما تتوفر المعلومات لتحديد الخسائر من الأصول التي تخفضت قيمتها بشكل مفرد، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.

جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة (الفقرتان ٦٤ و "تطبيق ٨٧")

إستنتاج ١٢٢ درس المجلس كيف ينبغي جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وعلى الصعيد العملي، توجد طرق مختلفة يمكن من خلالها جمع الأصول لأغراض تقييم إنخفاض القيمة وحساب معدلات الخسارة التاريخية والمتوقعة. على سبيل المثال، يمكن جمع الأصول على أساس ولحده أو أكثر من الخصائص التالية: (أ) احتمالات تعثر السداد المتوقعة أو درجات مخاطر الإئتمان، (ب) النوع (مثلاً، قروض الرهن أو قروض بطاقات الإئتمان)، (ج) الموقع الجغرافي، (د) نوع الضمان الإضافي، (هـ) نوع الطرف المقابل (مثلاً، ممتلكك، أو تجاري، أو ذو سيادة)، (و) وضع استحقاق الدفع مسبقاً، (ز) تاريخ الاستحقاق. ويمكن أن تجمع نماذج أو منهجيات مخاطر الإئتمان الأكثر تقدماً لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمتوقعة عدة عوامل، منها على سبيل المثال، تقدير مخاطر الإئتمان أو عملية تصنيف تأخذ بعين الاعتبار نوع الأصل، للصناعة، الموقع الجغرافي، نوع الضمان الإضافي، وضع استحقاق الدفع مسبقاً، والسمات الأخرى للأصول التي يتم تقييمها وبيانات الخسارة ذات العلاقة.

إستنتاج ١٢٣ قرر المجلس أنه لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة، ينبغي أن تتضمن الطريقة المستخدمة لجمع الأصول، كحد أدنى، تخصيص الأصول المفردة إلى مجموعات الأصول التي تتشارك في سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان. وقرر أن يوضح أيضاً أنه عندما يتم جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها مع الأصول التي لها سمات مشابهة لمخاطر الإئتمان والتي يتم تقييمها فقط على أساس جماعي، فإن احتمالات الخسارة وإحصائيات الخسارة الأخرى تختلف بين نوعي الأصول وينتج عن هذا طلب مبلغ مختلف لإنخفاض القيمة.

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية في المجموعات (الفقرات "تطبيق ٨٩ - تطبيق ٩٢")

إستنتاج ١٢٤ قرر المجلس أنه من أجل زيادة الإنسجام في تقدير إنخفاض القيمة في مجموعات الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة، فلا بد من توفير إرشادات حول عملية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في هذه المجموعات. وحدد المجلس العناصر التالية على أنها عناصر أساسية في عملية التقدير الملائمة:

- (أ) ينبغي أن توفر تجربة الخسارة للتاريخية أساساً لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية في مجموعة من الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.
- (ب) ينبغي على المنشآت التي ليس لها تجربة خسارة خاصة بها أو لديها خبرة غير كافية أن تستخدم خبرة المجموعة النظرية لمجموعات مقترنة من الأصول المالية.
- (ج) ينبغي تعديل تجربة الخسارة للتاريخية، على أساس البيانات الملحوظة، لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي تبنى على أساسها تجربة الخسارة للتاريخية وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حالياً.

(د) يجب أن تكون التغيرات في تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية منسجمة من حيث الاتجاهات مع التغيرات في البيانات الملحوظة ذات الصلة.

(هـ) ينبغي تعديل طرق التقدير للتقليل من الاختلافات بين تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية والتكاليف النقدية الفعلية.

إنخفاض قيمة الإستثمارات في الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (الفقرات ٦٧ - ٧٠)

إستنتاج ١٢٥ اقترح المجلس في مسودة العرض أنه ينبغي عدم عكس خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة إذا تغيرت الظروف بعد الإقرار بخسارة إنخفاض القيمة. وقد توصل المجلس إلى هذا القرار بسبب الصعوبات في التحديد الموضوعي لوقت استرداد خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع وبالتالي تمييز القيد العاكس لإنخفاض القيمة (المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة) عن الزيادات الأخرى في القيمة (المعترف بها في حقوق للملكية). وبناءً على ذلك، اقترح المجلس الإقرار بأي زيادة في القيمة العادلة للأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية بالرغم من أن المنشأة قد اعترفت مسبقاً بخسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل. ولاحظ المجلس أن هذا كان منسجماً مع الإقرار بالتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥(ب)).

إستنتاج ١٢٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن لقراره منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. واستنتج أنه يجب معاملة أدوات الدين المتوفرة برسم البيع وأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع بطريقة مختلفة.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات الدين المتوفرة برسم البيع

إستنتاج ١٢٧ قرر المجلس، بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أنه ينبغي عكس إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن بشكل موضوعي ريسط الزيادة بحدث يحصل بعد الإقرار بالخسارة.

إستنتاج ١٢٨ أشار المجلس إلى ما يلي (أ) تقتضي المعايير الأخرى عكس خسائر إنخفاض القيمة إذا تغيرت الظروف (مثلاً معيار المحاسبة الدولي ٧ "المخزون"، معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة")، (ب) يوفر القرار انسجاماً مع متطلب عكس خسائر إنخفاض القيمة على القروض والذمم المدينة والأصول المصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، (ج) من الممكن تحديد القيود العاكسة لإنخفاض القيمة في أدوات الدين (أي تحديد زيادة في القيمة للعائلة تُسبب إلى تحسن في الوضع الائتماني) بطريقة أكثر موضوعية من تلك الموجودة في أدوات حقوق الملكية.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع (الفقرة ٦٩)

إستنتاج ١٢٩ إستنتج المجلس أنه إذا تم الإقرار بإنخفاض القيمة بالنسبة لأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع، وارتفعت لاحقاً القيمة العادلة، يتم الإقرار بزيادة القيمة في حقوق الملكية (وليس على أنها عكس لخسارة إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة).

إستنتاج ١٣٠ لم يتمكن المجلس من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة. لذلك قرر أن منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع هو الحل الوحيد الملائم. ودرس المجلس أثناء مناقشته ما يلي:

(أ) تحديد القيود العاكسة بتلك الحالات التي أدت فيها حقائق معينة إلى عكس إنخفاض القيمة الأصلي. غير أن المجلس شكك في جدوى تطبيق هذا المنهج (أي كيفية تحديد ما إذا كان الحدث الذي سبب إنخفاض القيمة هو نفس الحدث الذي سبب عملية العكس).

(ب) الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة على أنها إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لإنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة، أي الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة، والاعتراف بجميع التغيرات فوق التكلفة في حقوق الملكية. وبالرغم من أن هذا المنهج يحقق انسجاماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة للدولي ٣٨، ويلغى أي وجهات نظر غير موضوعية في تحديد ما يشكل إنخفاض القيمة أو عكس لإنخفاض القيمة، إلا أن المجلس أشار إلى أنه يغير بشكل كبير من فكرة "التوفر برسم البيع" أثناء الممارسة. واعتقد المجلس أن للقيام بمثل هذا التغير على فئة للتوفر برسم البيع لم يكن ملائماً في هذا الوقت.

التحوط

إستنتاج ١٣١ اقترحت مسودة للعرض إجراء تغييرات قليلة على إرشادات محاسبة التحوط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وتأثرت الملاحظات حول مسودة للعرض عدة مسائل في مجال محاسبة التحوط ولقترحت أنه ينبغي على المجلس دراسة هذه المسائل في معيار المحاسبة للدولي ٣٩ المنقح. وتعرض الفقرات التالية قرارات المجلس فيما يتعلق بهذه المسائل.

دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣

إستنتاج ١٣٢ يسمح ببيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ "محاسبة الأدوات المثقفة والنشطة التحوط" الصلار عن مجلس معايير المحاسبة المالية للمنشأة بضمان عدم أوجه قصور في التحوط لمخاطر سعر الفائدة باستخدام مبادلة سعر الفائدة على أنه أداة تحوط، شريطة تحقيق معايير محددة ("الطريقة المختصرة").

إستنتاج ١٣٣ منع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ومسودة للعرض استخدام الطريقة المختصرة. ونقلت الكثير من الملاحظات المستلمة بشأن مسودة للعرض بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يسمح باستخدام الطريقة المختصرة. ودرس المجلس الموضوع أثناء وضع مسودة للعرض، كما ناقشها في نقاشات الطويلة المستبصرة التي عقدت أثناء عملية الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١٣٤ أشار المجلس إلى أنه، لو تم السماح باستخدام الطريقة المختصرة، ينبغي أن يوجد استثناء من المبدأ الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وهو أنه يتم قياس عدم لفاعلية في علاقة التحوط والاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. وولق المجلس على عدم تقديم أي استثناء من هذا المبدأ، واستنتج بالتالي أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينبغي أن يسمح باستخدام الطريقة المختصرة.

إستنتاج ١٣٥ بالإضافة إلى ذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط أجزاء من الأصول المالية والالتزامات المالية في الحالات التي لا تسمح فيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. ونشر المجلس إلى أنه يمكن للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط جزء من الأداة المالية (مثلاً مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الائتمان)، وفيه إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها للبند المحوط، يمكن للمنشأة في العديد من الحالات عدم الإقراراف باتعدام الفاعلية.

تحوطات أجزاء من الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرات ٨١، ٨١ أ، تطبيق ١٩٩، تطبيق ١٩٩ ب)

إستنتاج ١٣٥ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحديد البند المحوط على أنه جزء من التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي. ولتأثير الصياغة النهائية لمسودة العرض لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة، استلم المجلس ملاحظات حول عدم وضوح ما تعنيه كلمة "جزء" في هذا السياق. وبناءً على ذلك، قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوفير إرشادات إضافية حول ما يمكن تحديده على أنه جزء محوط، بما في ذلك التأكيد على عدم إمكانية تحديد جزء أكبر من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام.

الفاعلية المتوقعة (الفقرات ١٠٥ - تطبيق ١١٣)

إستنتاج ١٣٦ يعتمد التآويل لمحاسبة التحوط على توقعات الفاعلية المستقبلية (بأثر مستقبلي) وتقييم الفاعلية الفعلية (بأثر رجعي). وتم التعبير عن الاختيار بأثر المستقبلي، في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، على أنه "مُعاد شبه تام"، في حين أن الاختيار بأثر رجعي كان "ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠-١٢٥%". ودرس المجلس ما إذا يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح بأن تكون الفاعلية بأثر مستقبلي ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠-١٢٥% بدلاً من "المعادلة شبه التامة". وأشار المجلس إلى أن إحدى النتائج غير المرغوبة لهذا التعديل هو أن المنشآت يمكن أن تعتمد تقليل التحوط لبند محوط في تحوط للتدفق النقدي من أجل تخفيض عدم الفاعلية المعترف بها. لذلك قرر المجلس مبدئياً أن يحتفظ بالإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي.

إستنتاج ١٣٦ إلا أن المجلس استلم، عند الصياغة النهائية لمطلوبات التحوطات المحفظة لمخاطر سعر الفائدة لاحقاً، بيانات من الهيئات الفرعية بأن بعض التحوطات تخفق في اختبار "المعادلة شبه التامة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، بما في ذلك بعض التحوطات الموهلة للطريقة المختصرة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً ويفترض بالتالي أن تكون فعالة بنسبة ١٠٠%. واقتنع المجلس بأن المخاوف المذكورة في الفقرة السابقة من أن المنشأة يمكن أن تعتمد تقليل التحوط يتم التغلب عليها بواسطة بيان صريح يفيد بأنه لا يمكن للمنشأة أن تعتمد التحوط لأقل من نسبة ١٠٠% من المخاطر على بند معين وتحدد التحوط على أنه تحوط لما نسبته ١٠٠% من المخاطر. لذلك قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(أ) إلغاء عبارة "المعادلة شبه التامة" من اختبار الفاعلية المستقبلية، واستبدالها بمطلب وهو أنه من المتوقع أن التحوط أن يكون "عالي الفاعلية". (وهذا التعديل يتسجم مع نص مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً).

(ب) ضم بيان في إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأنه إذا قامت المنشأة بالتحوط لأقل من ١٠٠% من المخاطر على بند معين، مثل نسبة ٨٥%، فإنها تقوم بتحديد البند المحوط على أنه ٨٥% من المخاطر وتقيس عدم الفاعلية على أساس التغير في كامل تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%.

إستنتاج ١٣٦ب الإضافة إلى ذلك، أشارت الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض مُحاسِبة تحوط للقيمة العادلة لتحوط المخاطر سعر الفائدة " عدم وضوح كيفية تطبيق اختبار الفاعلية المستقبلي. وأشار المجلس إلى أن الهدف من الاختبار كان ضمان وجود دليل قاطع يدعم توقعات الفاعلية العالية. لذلك قرر المجلس تعديل المعيار ليوضح أن توقعات الفاعلية العالية يمكن إثباتها بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التكتفات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التكتفات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي وثيق بين القيمة العادلة للتكتفات النقدية للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط. وأشار المجلس إلى إمكانية اختيار المنشأة نسبة تحوط أخرى غير نسبة الواحد إلى واحد من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة ٩.١٠٠.

تحوطات أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية (الفقرة ٨٢)

إستنتاج ١٣٧ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي اقترحت بأنه ينبغي على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ السماح بتحديد جزء من مخاطر بند غير مالي بإستثناء مخاطر العملة الأجنبية على أنه مخاطرة محوطة.

إستنتاج ١٣٨ استنتج المجلس أنه لا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي يسمح بهذا التحديد. وأشار إلى أنه من الصعب في العديد من الحالات عزل وقياس التغيرات في التكتفات النقدية أو القيمة العادلة لجزء من البند غير المالي المحوط. وعلاوة على ذلك، أشار المجلس إلى أن السماح بتحديد أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية على أنها بند محوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية يمكن أن يخل بمبادئ تحديد البند المحوط واختبار الفاعلية التي أكد عليها المجلس لأنه يمكن تحديد الجزء بحيث لا تنشأ أبداً أي حالة من عدم الفاعلية.

إستنتاج ١٣٩ أكد المجلس على إمكانية تحوط للبلود غير المالية بمجملها عندما يكون البند الذي تحوطه المنشأة ليس هو البند القياسي المتضمن في العقود المتداولة في السوق. وفي هذا السياق، قرر المجلس توضيح أن نسبة تحوط غير نسبة الواحد إلى واحد يمكن أن تزيد من الفاعلية المتوقعة، وشمل إرشادات حول كيفية تحديد نسبة للتحوط التي تزيد من الفاعلية المتوقعة.

حقوق خدمة القروض

إستنتاج ١٤٠ درس المجلس أيضاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يسمح بتحديد جزء من مخاطر سعر الفائدة في حقوق خدمة القروض على أنه بند محوط.

إستنتاج ١٤١ درس المجلس للفئات حول إمكانية تحديد وقياس مخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل في حقوق خدمة القروض، وأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق يكون لها أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على قيمة حقوق خدمة القروض. ودرس للمجلس أيضاً احتمالية معاملة حقوق خدمة القروض على أنها أصول مالية (وليس أصول غير مالية).

إستنتاج ١٤٢ إلا أن المجلس إستنتج أنه لا ينبغي السماح بأي إستثناءات في هذه المسألة. وأشار المجلس إلى (أ) أن مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق في حقوق خدمة القروض تعتمد على بعضها البعض، وبالتالي لا ينفصلان (ب) وأن القيم العادلة لحقوق خدمة القروض لا تتغير بأسلوب خطي مثل ارتفاع أو انخفاض أسعار الفائدة (ج) وأن المخاوف موجودة حول كيفية عزل وقياس جزء من مخاطر سعر الفائدة لحقوق خدمة القروض. وعبر المجلس أيضا عن مخاوف حول عدم القدرة على قياس جزء من مخاطر سعر الفائدة في الإختصاصات التي لا توجد فيها أسواق لحقوق خدمة القروض.

إستنتاج ١٤٣ درس المجلس أيضا ما إذا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح، على أساس انتقالي، بشمل حقوق خدمة القروض في نطاقه شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أن هذا ينتج عنه إستثناء من المبادئ العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أولا، سينتج عنه إستثناء من النطاق لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينطبق فقط على الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتعتبر حقوق خدمة القروض أصولا غير مالية. ثانيا، أن الطلب من المنشأة قياس حقوق خدمة القروض بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يؤدي إلى إستثناء إضافي، لأن هذه المعاملة إختيارية (إستثناء البنود المحتفظ بها للمتجارة). لذلك قرر المجلس عدم تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لحقوق خدمة القروض.

إمكانية السماح بمحاسبة التحوط بإستخدام الأدوات النقدية

إستنتاج ١٤٤ ناقش المجلس، أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ما إذا ينبغي أن يسمح للمنشأة بتحديد أصل مالي أو إلتزام مالي غير المشتقة (أي أداة نقدية) على أنه أداة تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. وملح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي هذا التحديد بسبب الأسس المختلفة لقياس المشتقات والأدوات النقدية. ولم تقترح مسودة العرض أي تغيير على هذا القيد. إلا أن بعض المعلقين اقترح تغييرا، مشيرين إلى أن المنشآت لا تميز بين الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة في تحوطها وأنشطة إدارة المخاطر الأخرى وأنه يمكن أن تضطر المنشآت إلى استخدام أداة مالية غير مشتقة لتحوط من المخاطر إذا لم توجد أداة مالية مشتقة مناسبة.

إستنتاج ١٤٥ أقر المجلس بأن بعض المنشآت تستخدم أدوات غير مشتقة لإدارة المخاطر. لكنه قرر الإحتفاظ بالقيد على تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. وأشار المجلس إلى الآراء التالية التي تدعم هذا الإستنتاج:

(أ) تنشأ الحاجة إلى محاسبة التحوط جزئيا لأنه يتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة، في حين أن للبنود التي تحوطها يمكن أن يتم قياسها بسعر للتكلفة أو يمكن عدم الإعتراف بها على الإطلاق. وبدون محاسبة التحوط، يمكن أن تعترف المنشأة بالتقلب في الربح أو الخسارة للأوضاع المتطرفة. وبالمعية للبنود غير المشتقة التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة أو التي لا يتم الإعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة في حساب الربح أو الخسارة، لا يكون عموما هناك حاجة إلى تعديل محاسبة أداة التحوط أو البنود المحوط لتحقيق إعتراف متطابق في الأرباح والخسائر في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يتتبع عن مبادئ المحاسبة

الأمريكية المقبولة عموماً: حيث يمنع بيان معيار المحاسبة المالية ١٣٣ تحديد الأدوات غير المشقة على أنها أدوات تحوط باستثناء بعض تحوطات العملة الأجنبية.

(ج) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يمكن أن يضيف المزيد من التعقيد على المعيار. ويتم قياس المزيد من الأدوات المالية بمبلغ لا يمثل أي من التكلفة المضافة أو القيمة العادلة. وتعتبر محاسبة للتحوط، بل وينبغي أن تكون، استثناء من متطلبات القياس العادية.

(د) إذا سمح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط، سيكون هناك انضباط أقل في نموذج المحاسبة لأن الأدلة غير المشقة، في غياب محاسبة التحوط، يمكن أن لا تقاس بشكل انتقائي بالقيمة العادلة. وإذا قررت المنشأة لاحقاً عدم تطبيق مقياس القيمة العادلة على الأدلة النقدية التي تم تحديدها على أنها أدلة تحوط، فإنها تستطيع خرق ولحد من متطلبات محاسبة التحوط، واستنتاج أن الأدلة غير المشقة لم تعد مؤهلة كأدلة تحوط، والتجنب الانتقائي للاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأدلة غير المشقة في حقوق الملكية (بالنسبة لتحوط لتدفق نقدي) أو حساب الربح أو الخسارة (بالنسبة لتحوط القيمة العادلة).

(هـ) إن الاستخدام الأكثر أهمية للأدلة النقدية على أنها أدوات تحوط هو للتحوط لمخاطر العملة الأجنبية، المسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات التنبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة

استنتاج ١٤٦ درس المجلس اقتراحاً ورد في بعض رسائل الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأنه ينبغي معالجة تحوطات معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة، بدلاً من معالجته على أنه تحوط لتدفق نقدي. وناقش البعض بأن أحكام محاسبة التحوط يجب أن تكون مبسطة من خلال وجود نوع واحد من محاسبة التحوط. وأثار البعض أيضاً مخاوف حول قدرة المنشأة، في بعض الحالات، على الاختيار بين طريقتي محاسبة التحوط لنفس إستراتيجية التحوط (أي الاختيار بين تحديد عقد أجل لبيع أصل موجود على أنه تحوط قيمة عادلة للأصل أو تحوط تدفق نقدي لبيع متوقع للأصل).

استنتاج ١٤٧ قرر المجلس أن أحكام محاسبة التحوط يمكن تبسيطها وإن تطبيقها يمكن أن يكون أكثر انسجاماً في بعض الحالات، إذا سمح المعيار بنوع واحد فقط من محاسبة التحوط. لكن المجلس استنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يستمر في التمييز بين محاسبة تحوط القيمة العادلة ومحاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار إلى أن إلغاء أي من نوعي محاسبة التحوط سيحد من نطاق إستراتيجيات التحوط التي يمكن أن تتأهل لمحاسبة التحوط.

استنتاج ١٤٨ أشار المجلس أيضاً إلى أن معالجة تحوطات معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة هو أمر غير مناسب للأعيان التالية: (أ) أنها تؤدي إلى الإعتراف بأصل أو التزام قبل أن تصبح المنشأة طرفاً في العقد؛ (ب) الإعتراف بالمبالغ في تاريخ الميزانية العمومية التي لا تأتي تعريف الأصول والالتزامات في الإطراء؛ (ج) تتم معالجة المعاملات التي ليس فيها مخاطر قيمة عادلة كما لو أنه توجد مخاطر قيمة عادلة.

تحولات الإلتزامات الثابتة (الفقرتان ٩٣ و ٩٤)

استنتاج ١٤٩ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للتدفق النقدي. وبعبارة أخرى، تم الاعتراف بشكل أولي بإرباح وخسائر التحوط، إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً، في حقوق الملكية وتم لاحقاً "إعادة ترحيلها" إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفقرتان) التي أثر فيها الإلتزام الثابت المحوط على الربح أو الخسارة (بالرغم من تعديل المبلغ المسجل الأولي، عند استخدام تعديل الأساس، للأصل أو الإلتزام المعترف به في غضون ذلك). ويعتقد البعض أن هذا ملائم لأن محاسبة تحوط التدفق النقدي بالنسبة لتحولات الإلتزامات الثابتة تتجنب الاعتراف الجزئي بالإلتزام الثابت الذي لا يتم الاعتراف به خلافاً لذلك. وعلاوة على ذلك، يعتقد البعض أنه من غير الصحيح الاعتراف بمخاطر القيمة العادلة المحوطة للإلتزام الثابت على أنها أصل أو إلتزام فقط لأنه قد تم التحوط له.

استنتاج ١٥٠ درس المجلس ما إذا كان ينبغي معاملة تحولات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات تدفق نقدي أو تحوطات قيمة عادلة. واستنتج المجلس أنه ينبغي محاسبة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات قيمة عادلة.

استنتاج ١٥١ أشار المجلس إلى أن تحوط الإلتزام الثابت، من حيث المفهوم، هو تحوط للقيمة العادلة. وهذا لأن القيمة العادلة للبند الذي يتم تحوطه (الإلتزام الثابت) تتغير مع التغيرات في المخاطر المحوطة.

استنتاج ١٥٢ لم يبتحج المجلس بوجهة النظر التي تقيد بأنه من الخطأ الاعتراف بأصل أو إلتزام معين للإلتزام الثابت فقط لأنه قد تم التحوط له. وأشار إلى أنه بالنسبة لجميع تحوطات للقيمة العادلة، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الاعتراف بالمبالغ على أنها أصول أو إلتزامات لا يتم الاعتراف بها خلافاً لذلك. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تحوط لأصل قرض ذو معدل فائدة ثابت مع عملية مقايضة ثابتة الدفعة ومتغيرة المبلغ المقبوض. وإذا كان هناك خسارة من المقايضة، فإن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي الاعتراف بالأرباح المعادلة على للقرض، أي زيادة المبلغ المسجل للقرض. لذلك، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الاعتراف بجزء من الأصل (الزيادة في قيمة القرض المنسوبة إلى التحركات في سعر الفائدة) الذي لم يكن ليتم الاعتراف به خلافاً لذلك. والفرق الوحيد في حالة الإلتزام الثابت هو أنه لا يتم الاعتراف بأي إلتزام، بدون محاسبة التحوط، أي أن المبلغ المسجل يكون صفر. ولكن هذا الفرق يعكس فقط أن التكلفة التاريخية للإلتزام الثابت هي عادة صفر. وهو ليس فرقاً أساسياً في المفهوم.

استنتاج ١٥٣ بالإضافة إلى ذلك، يتفق قرار المجلس مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، ويلني بالتالي لمشاكل العملية ويسهل عملية التنفيذ للمنشآت التي تقوم بإعداد التقارير بموجب كلا المعيارين.

استنتاج ١٥٤ إلا أن المجلس أوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي لأن مخاطر العملة الأجنبية تؤثر على كل من التدفقات النقدية والقيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، لا تكون هناك حاجة لإعادة تحديد تحوط التدفق النقدي للعبة الأجنبية لمعاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة عندما تصبح معاملة التنبؤ لزاماً ثباتاً.

تعديلات الأساس (الفقرات ٩٧-٩٩)

١٥٥ استنتاج تبرز مسألة تعديل الأساس عندما تتحوط المنشأة لعملية شراء مستقبلية لأصل معين أو عملية إصدار مستقبلية للإلتزام معين. ومن الأمثلة على ذلك متشاة أمريكية تتوقع القيام بعملية شراء مستقبلية لماكينات ألمانية ستكف عنها باليورو. وتقوم المنشأة بإيلوم مشتقة لتحوط من التغيرات المستقبلية المحتملة في سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل اليورو. ويتم تصنيف هذا التحوط على أنه تحوط تنقذ بنقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وينتج عن ذلك الإقرار الأولي بالأرباح والخسائر من أداة للتحوط (إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً) في حقوق الملكية. وتمثلت المسألة التي درساها المجلس في تحديد طريقة المحاسبة عند حصول المعاملة المستقبلية. وقد ناقش المجلس المناهج التالية أثناء مدولاته حول هذه المسألة:

(أ) إلغاء ربح أو خسارة التحوط من حقوق الملكية والإقرار بها على أنها جزء من المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (في المثال أعلاه، الماكينات). ويتم الإقرار تلقائياً في الفترات المستقبلية بربح أو خسارة التحوط في حساب الربح أو الخسارة من خلال شملها في مبالغ مثل مصروف الإستهلاك (لأصل الثابت)، أو دخل أو مصروف للفائدة (للأصل المالي أو الإلتزام المالي)، أو تكلفة المبيعات (للمخزون). ويشار إلى هذه المعاملة عادة على أنها تعديل الأساس.

(ب) الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية. وفي الفترات المستقبلية، يتم "إعادة ترحيل" الربح أو الخسارة من أداة التحوط إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (للفترات) على أنه أصل أو إلتزام مشتري يؤثر على الربح أو الخسارة. وتقضي عملية إعادة الترحيل هذه تعديلاً منفصلاً ولا تكون تلقائية.

١٥٦ استنتاج تجدر الإشارة إلى أن كلا المنهجين لهما نفس التأثير على حساب الربح أو الخسارة وصافي الأصول لجميع الفترات المتأثرة، طالما يتم محاسبة التحوط على أنه تحوط للتدفق النقدي. وتتعلق الاختلافات بعرض الميزة العامة للعمومية ومن المحتمل أن تتعلق ببند لسطر في بيان الدخل.

١٥٧ استنتاج اقترح المجلس في مسودة العرض بأن منهج تعديل الأساس "لمعاملات التنبؤ (المنهج (أ)) ينبغي إلغاؤه واستبداله بالمنهج (ب) السابقة. وأشار أيضاً إلى أن إلغاء منهج تعديل الأساس يفتح تحقيق للمقارنة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبين معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

١٥٨ استنتاج لم توفق العديد من الملاحظات المستلمة من الهيئات الفرعية على الاقتراح للورد في مسودة العرض. ونقشت تلك الردود أن الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية عند حصول المعاملة المتوقعة المحوطة يؤدي إلى تعقيد عملية المحاسبة بدون مبرر. وقد أشارت بالتحديد إلى أن تتبع آثار تحوطات التدفق النقدي بعد شراء الأصل أو الإلتزام هو أمر معقد ويطلب إجراء تغييرات على الأنظمة. كما أشارت أيضاً إلى أن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات للقيمة العادلة له نفس الأثر الذي يكون لتعديل الأساس عندما ينتج عن الإلتزام الثابت الإقرار بالأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، بالنسبة لتحوط فعال تماماً من مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت بشراء مكونة ما، تكون النتيجة هي الإقرار بالماكنة بشكل أولي بسعر صلتها الأجنبية الذي يتم تحويله بالسعر الأجل المعمول به عند بداية التحوط بدلا من السعر الفوري. لذلك، تضمنت الردود تسليلاً عما إذا كان من الملائم معاملة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للقيمة العادلة في حين تمنع تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ.

١٥٩ إستنتاج ١٥٩ ويعتقد آخرون أنه من الصعب تبرير تعديل الأساس بشكل رئيسي بالنسبة لمعاملات التنبؤ، كما يناقشون أيضاً بأن تعديلات الأسس هذه تضعف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. وبعبارة أخرى، لا ينبغي الإعتراف بأصلين متطابقين يتم شرائهما في نفس الوقت وبنفس الطريقة، باستثناء التحوط لأحدهما، بمبالغ مختلفة.

١٦٠ إستنتاج ١٦٠ استنتج المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يميز بين تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو بإلتزام مالي وتلك التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو بإلتزام غير مالي.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو الإلتزام مالي

١٦١ إستنتاج ١٦١ فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو بإلتزام مالي، استنتج المجلس أن تعديلات الأساس غير ملائمة. وكانت حجته هي أن تعديلات الأساس تؤدي إلى اعتماد المبلغ المسجل الأولي للأصول للمشترى (أو الإلتزامات المضمونة) الناشئة من معاملات التنبؤ عن القيمة العادلة وبالتالي إلغاء المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقتضي قياس الأداة المالية بشكل أولي بقيمتها العادلة.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو الإلتزام غير مالي

١٦٢ إستنتاج ١٦٢ فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو بإلتزام غير مالي، قرر المجلس السماح للمنشآت بأن تختار تطبيق تعديل الأساس.

١٦٣ إستنتاج ١٦٣ درس المجلس وجهة النظر التي تعيد بأن للتغيرات في القيمة العادلة لأداة للتحوط يتم شملها بشكل منفصل في المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام المعترف به لأن هذه التغيرات تمثل جزء من تكلفة ذلك الأصل أو الإلتزام. ورغم أن المجلس لم يدرس بعد المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بتحديد للتكاليف التي يمكن رسمتها عند الإعتراف الأولي، إلا أنه يعتقد أن قراره بتوفير خيار لتعديلات الأساس في حالة البنود غير المالية لن يمنع ذلك القرار المستقبلي. وأقر المجلس أيضاً أنه لا يتم بالضرورة قياس البنود المالية والبنود غير المالية بنفس المبلغ عند الإعتراف الأولي، لأنه يتم قياس البنود المالية بالقيمة العادلة في حين يتم قياس البنود غير المالية بالتكلفة المطفأة.

١٦٤ إستنتاج ١٦٤ استنتج المجلس أن منح المنشآت الخيار في هذه الحالة كان أمراً مناعياً من جميع الجوانب. واعتبر المجلس أن السماح بتعديلات الأساس يعالج المخاوف المتعلقة بما يسببه منع تعديلات الأساس من تعقيد لمحاسبة معاملات التنبؤ. بالإضافة إلى ذلك، يكون عدد بنود السطر التي يمكن أن تتكرر في الميزانية العمومية هو عدد قليل، حيث عموماً ما تكون فقط بنود سطر للممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون وتحوط التلطف النقدي في حقوق الملكية. أشار المجلس أيضاً إلى أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تمنع تعديلات الأساس وأن تطبيق تعديل أساس معين هو أمر لا يتسجم مع محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو بإلتزام مالي. وأقر المجلس ميزات مثل هذه للنقاشات وأشار إلى أنه بإمكان المنشآت من خلال إتاحة الخيار في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق المعالجة المحاسبية التي تقتضيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

التحوط باستخدام العقود الداخلية

١٦٥ إستنتاج لا يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشآت من استخدام العقود الداخلية كأداة لإدارة المخاطر، أو وسيلة تتبع عند تطبيق محاسبة التحوط للعقود الخارجية التي تحوط الأوضاع الخارجية. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضا بتطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو بين القطاعات في نظام إعداد التقارير المنفصل لتلك القطاعات أو المنشآت، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بمحاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة في البيانات المالية الموحدة، ويعود سبب ذلك إلى المتطلب الأساسي للتحديد الذي يفيد بأنه ينبغي إلغاء الآثار المحاسبية للعقود الداخلية في البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك أي أرباح أو خسائر مولدة داخليا. ويمكن أن ينتج عن تحديد العقود الداخلية على أنها لوت تحوط عدم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية ووجود آثار محاسبية أخرى. ولم تقترح مبدوة العرض أي تغيير في هذا الشأن.

١٦٦ إستنتاج وللتوضيح، نفترض أن قسم السجلات المصرفية في البنك (أ) يبرم مبادلة سعر فائدة دلالية مع قسم السجلات للتجارية في نفس البنك. والفرص من ذلك هو التحوط من صفائي التعرض لمخاطر سعر الفائدة في السجلات المصرفية لمجموعة من أصول القرض المماثلة ذات السعر الثابت للممولة بواسطة الإئتمانات ذات السعر العائم. وبموجب المبادلة، يدفع قسم السجلات المصرفية دفعت فائدة ثابتة إلى قسم السجلات التجارية ويستلم دفعت سعر فائدة متغيرة بالمقابل. ويرغب البنك بتحديد مبادلة سعر الفائدة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في بيلانته المالية الموحدة.

١٦٧ إستنتاج إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط للتدفق النقدي للإئتمانات، وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتجارة، لا يتم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية من عملية المبادلة الداخلية تلك. وهذا لأنه يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية في حساب الربح أو الخسارة.

١٦٨ إستنتاج إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط للقيمة للعائلة لأصول القرض وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتجارة، فإن التغيرات في القيمة للعائلة لعملية المبادلة الداخلية تعادل إجمالي صفائي الأصول في الميزانية العمومية وإجمالي الربح أو الخسارة. لكن بدون إلغاء عملية المبادلة الداخلية، يكون هناك تعديل على المبلغ المسجل لأصل القرض المحوط في قسم السجلات المصرفية ليعكس التغير في القيمة للعائلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة بواسطة العقد الداخلي. بالإضافة إلى ذلك، يقوم البنك فعليا لكي يعكس تأثير عملية المبادلة الداخلية بالاعتراف بالفرض ذو السعر الثابت بسعر فائدة عائم والاعتراف بربح أو خسارة للتجارة المعادل في بيان الدخل.

١٦٩ إستنتاج اعترض البعض في ردهم على مبدوة العرض وبعض المشاركين في نقاشات الطاولة المستديرة حيال عدم قدرتهم الحصول على محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للعقود الداخلية بين الشركات لتابعة أو بين شركة تابعة وشركة أم (كما هو موضح أعلاه). وقد أكدوا، من بين أمور أخرى، على أن استخدام العقود الداخلية هي أداة رئيسية لإدارة المخاطر وأن المحاسبة ينبغي أن تعكس الطريقة التي يتم بها إدارة المخاطر. واقترح البعض أنه ينبغي

تغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي ينسجم مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، التي تسمح بتحديد العقود المشتقة للداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات التسدق النقدي لمعاملات التتبع بالعملة الأجنبية في ظروف معينة ومحدودة.

إستنتاج ١٧٠ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى أن المبادئ التالية تنطبق على البيانات المالية الموحدة:

(أ) تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة أو المجموعة ككل (كذلك التي تخص منشأة واحدة). ولا تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة كما لو أنها منشأتين منفصلتين.

(ب) إن المبدأ الأساسي في التوحيد هو الإلغاء لتمام للأرصدة ضمن المجموعة وللمعاملات ضمن المجموعة. كما أن للسماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط يقتضي تغيير مبادئ التوحيد.

(ج) يعتبر السماح للمنشأة بالإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخلياً أو القيام بتعديلات محاسبية أخرى بسبب المعاملات الداخلية أمراً خاطئاً من حيث المفهوم. حيث لم يقع أي حدث خارجي.

(د) إن القدرة على الإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخلياً يمكن أن ينتج عنه إساءة في الكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر ذات العلاقة والسيطرة عليها وذلك في غياب المتطلبات. وليس الغرض من معايير المحاسبة تحديد الكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر والسيطرة عليها.

(هـ) إن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط يخالف المتطلبات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(١) منع تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. ولتوضيح ذلك، إذا كان لدى المنشأة عقدين داخليين معادلين وكان إحداهما عبارة عن أداة تحوط محددة في تحوط القيمة العادلة لأصل غير مشتق والثاني هو أداة تحوط محددة في تحوط للقيمة العادلة لإلتزام غير مشتق، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هي تحديد علاقة تحوط بين الأصل والإلتزام (أي يتم استخدام الأصل غير المشتق أو الإلتزام غير المشتق على أنه أداة تحوط).

(٢) منع تحديد صافي مركز الأصول والإلتزامات على أنه بند محوط. ولتوضيح ذلك، يكون لدى المنشأة عقدين داخليين. يتم تحديد أحدهما في تحوط للقيمة العادلة للأصل ويتم تحديد الآخر في تحوط للقيمة العادلة للإلتزام. ولا يعادل العقدان الداخليين تماماً، وبالتالي تتخلص المنشأة من صافي التعرض للمخاطر من خلال اللجوء إلى إيرام صافي مشتقة خارجية. وفي تلك الحالة، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هو تحديد علاقة تحوط بين صافي المشتقة الخارجية وصافي مركز الأصل أو الإلتزام.

(٣) إن خيار أصول والإلتزامات للقيمة العادلة لا يمتد ليشمل أجزاء من الأصول والإلتزامات.

(و) يدرس المجلس بشكل منفصل ما إذا يقرم بتعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتسهيل محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوطات للمحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ويعتقد المجلس أن

معالجة المخاوف الناشئة حول التماثل مع أنظمة إدارة المخاطر هو أفضل من السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط.

(ز) قرر المجلس السماح باختيار قياس أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وهذا يُمكن المنشأة من قياس الأوضاع المتطابقة للأصل/ الإلتزام بالقيمة العادلة دون الحاجة إلى محاسبة التحوط.

إستنتاج ١٧١ أعاد المجلس التأكيد على أن إلغاء أي أثر محاسبي للعقود الداخلية عند التوحيد هو مبدأ أساسي للتوحيد. وقرر المجلس عدم تقديم أي استثناء من هذا المبدأ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولتسجما مع هذا القرار، قرر المجلس أيضا عدم النظر في إجراء تعديل يسمح بتحديد العقود المشتقة لداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات بعض معاملات التتبع بالعملة الأجنبية، كما هو مسموح به في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٨ "محاسبة أدوات مشتقة معينة ونشطة تحوط معينة".

إستنتاج ١٧٢ وقرر المجلس أيضا أن يوضح أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع محاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو المعاملات بين القطاعات في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات المعدة للتقارير لأنها ليست دلالية بالنسبة للمنشأة (أي المنشأة الواحدة أو القطاع الواحد).

محاسبة القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة الخلفية

إستنتاج ١٧٣ لم تقترح مسودة عرض للتصنيفات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور في حزيران ٢٠٠٢ أي تغييرات جوهرية على متطلبات محاسبة التحوط كما يتم تطبيقها على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. إلا أن بعض رسائل الملاحظات حول مسودة العرض والمشاركون في نقاشات الطاولة المستديرة أثارت هذا الموضوع. وبالتحديد كان البعض قلقا من أن استراتيجيات التحوط المحفظي التي اعتبروها تحوطات فعالة لم تكن مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة وفقا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبدلا من ذلك، فإنها تكون إما:

(أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط على الإطلاق، وينتج عن ذلك ثقل في الربح أو للخسارة للمبلغ عنها، أو

(ب) مؤهلة فقط لمحاسبة التحوط للتدفق النقدي، وينتج عن ذلك ثقل في حقوق الملكية للمبلغ عنها.

إستنتاج ١٧٤ وفي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس دراسة ما إذا كان من الممكن وكيف من الممكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن استخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. ونتيجة لذلك، نشر المجلس في آب ٢٠٠٣ مسودة عرض ثانية بعنوان "محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة"، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٤ تشرين الثاني ٢٠٠٣. وقد تم إستلام ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض الثانية هذه بشكلها النهائي في آذار ٢٠٠٤. وتلخص الفقرات "إستنتاج ١٣٥- إستنتاج ١٣٦" والفقرات "إستنتاج ١٧٥- إستنتاج ٢٢٠" اعتبارات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته حول القضايا المطروحة.

النطاق

إستنتاج ١٧٥ قرر المجلس أن تقتصر أية تعديلات تجري على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود. ولتأهاء اتخاذ هذا القرار، أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) توضح إرشادات التنفيذ حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كيفية تطبيق محاسبة تحوط التكلفة للنقدي على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود.

(ب) تختلف المسائل التي تنشأ فيما يخص التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة عن تلك التي تنشأ لتحوط البنود المختلفة وتحوطان المخاطر الأخرى. وتحديدًا، لا تنشأ المسائل الثلاثة التي يتم مناقشتها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦" مجمعة فيما يخص ترتيبات التحوط الأخرى.

المسألة: لماذا كانت محاسبة تحوط القيمة العادلة صعبة التحقيق ووفقًا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ١٧٦ حدد المجلس الأسباب الرئيسية لثلاث التالية وراء عدم كون التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة مؤهلًا لمحاسبة تحوط للقيمة العادلة وفقًا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(أ) عادة ما تكون العديد من الأصول المشمولة في التحوط المحفظي مستحقة الدفع مسبقًا، أي يكون لدى الطرف المقابل حقًا بتحديد البند قبل تاريخ إعادة التسمير التعاقدية الخاص به. وتحثري هذه الأصول خيار الدفع المسبق الذي تتغير قيمته للعادلة بتغير أسعار الفائدة. إلا أن المشتقة التي تُستخدم كأداة تحوط لا تكون عادة مستحقة الدفع مسبقًا، أي أنها لا تحتوي على خيار دفع مسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، يختلف للتغير الناتج في القيمة العادلة للبند المحوط (الذي يستحق دفعه مسبقًا) عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (غير مستحقة الدفع مسبقًا)، وينتج عن ذلك أن التحوط قد لا يستوفي اختبارات الفاعلية^٢ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن مخاطر الدفع المسبق أن لا تُلبي البنود المشمولة في التحوط المحفظي المتطلب^٣ الذي يقتضي بأن تكون مجموعة الأصول أو الإلتزامات المحوطة "متشابهة" والمتطلب ذو العلاقة^٤ الذي يقتضي بأنه يتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريبًا مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود^٥.

(ب) يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩^٦ تحديد إجمالي المركز المالي الصافي (مثلًا صافي الأصول ذات الأسعار الثابتة والإلتزامات ذات الأسعار الثابتة) على أنه بند محوط. وبدلاً من ذلك، فإنه يقتضي أن يتم تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة، أو مجموعات الأصول المتشابهة (أو الإلتزامات المتشابهة)، التي تشترك في التعرض لمخاطر تتساوى في مقدارها مع المركز المالي للصافي، على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات،

* انظر الأسئلة والإجابات. الإطرا ١-٦ والإطرا ٦-٧.

† انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٦.٥ تطبيق.

‡ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٨.

§ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٣.

‡ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٦.١.

فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي تحديد الأصول المختلفة أو مجموعة الأصول المتشابهة بقيمة ٢٠ وحدة عملة على أنها بند محوط. ولكن لأغراض إدارة المخاطر، تسمى المنشآت عادة إلى تحوط المركز المالي الصافي. ويتغير هذا المركز المالي الصافي كل فترة حيث يتم إعادة تسعير البنود أو إلغاء الإعراف بها وحيث يتم إنشاء بنود جديدة. وبالتالي، فإن البنود المختلفة المحددة على أنها بند محوط تحتاج أيضا لأن يتم تغييرها كل فترة. وهذا يقتضي إلغاء وإعادة تحديد البنود المختلفة التي تشكل البند المحوط، والتي ينشأ عنها حاجة إلى الأنظمة الهامة.

(ج) تقتضي محاسبة تحوط للقيمة العادلة تعديل المبلغ المسجل للبند المحوط لاستيعاب أثر التغيرات في المخاطر المحوطة^{*}. ويمكن أن ينطوي هذا، من خلال تطبيقه على التحوط المحفظي، على تغيير المبالغ المسجلة لعدة آلاف من البنود المختلفة. وكذلك بالنسبة لأي بنود يتم إلغاء تحديدها لاحقا من التحوط، لا بد من إطفاء المبلغ المسجل المنقح خلال العمر المتبقي للبند[†]. وينشأ عن هذا أيضا حاجة إلى الأنظمة الهامة.

يستنتاج ١٧٧ قرر المجلس أن أي تغيير على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يجب أن يكون متسجما مع المبادئ التي تنطوي عليها متطلبات هذا المعيار حول المشتقات ومحاسبة التحوط. وفيما يلي المبادئ الثلاثة الأكثر ارتباطا بالتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة:

(أ) ينبغي قياس المشتقات بالقيمة العادلة؛

(ب) ينبغي تحديد فاعلية التحوط والإعراف بها في حساب الربح أو الخسارة[‡]؛ و

(ج) ينبغي الإعراف فقط بالبنود التي تكون أصولا أو لئلازمات على أنها كذلك في الميزانية العمومية. ولا تعتبر الضائرات الموجبة أصولا كما لا تعتبر الأرباح الموجبة لئلازمات. لكن إذا تم التحوط لأصل أو لئلازم معين، ينبغي الإعراف بأي تغير في قيمته العادلة ينسب إلى المخاطر المحوطة في الميزانية العمومية.

مخاطر الدفع المسبق

يستنتاج ١٧٨ أثناء دراسة الموضوع المذكور في الفقرة 'يستنتاج ١٧٦ (أ)'، أشار المجلس إلى أنه من الممكن للنظر إلى البند مستحق الدفع مسبقا على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقا وخيار دفع مسبق. وهذا يستتبع أن تغير القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقا ذو سعر ثابت يحدث لسببين عندما تتحرك أسعار الفائدة:

(أ) تغيرات القيمة العادلة للتكافآت التقديرية للتعاقدية إلى تاريخ (عادة للتسعير التعاقدية) (لأن

السعر المستخدم لخصمها يتغير)؛ و

(ب) تغيرات القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق (والتي تعكس، من بين أشياء أخرى، تأثير احتمالية الدفع المسبق بأسعار الفائدة).

يستنتاج ١٧٩ أشار المجلس أيضا إلى أن العديد من المنشآت، لأغراض إدارة المخاطر، لا تدرب هذين الأثرين بشكل منفصل. بل تقوم بدلا من ذلك بدمج أثر الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد المتوقعة (بدلا من

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، للفترة ٨٩ (ب).

† انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، للفترة ٩٢.

‡ تخضع لنسب اعتبارات المادية التي تنطبق في هذا السياق كما تنطبق في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تواريخ السداد المتوقعة). على سبيل المثال، يمكن أن تتوقع منشأة لديها محفظة رهونات مدة كل منها ٢٥ علما بقيمة ١٠٠ وحدة عملة أن يتم سداد ٥% من تلك المحفظة في السنة الواحدة، وفي هذه الحالة تقوم بجولة مبلغ ٥ وحدات عملة على فترة ١٢ شهرا. وتقوم المنشأة بجولة جميع البنود الأخرى المشمولة في محفظتها بطريقة مشابهة (أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة) وتحوط كامل أو جزء إجمالي للمركز المالي الصافي الناتج في كل فترة زمنية لإعادة تسعير.

إستنتاج ١٨٠ قرر المجلس السماح باستخدام الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر، أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة، كأساس للتحديد الضروري لمحاسبة التحوط. ونتيجة لذلك، لا يُطلب من المنشأة أن تقوم بحساب أثر التغيير في أسعار الفائدة على القيمة للعلة لخيار الدفع المسبق المتضمن في البند مستحق الدفع مسبقا. وبدلا من ذلك، يمكنها دمج أثر التغيير في أسعار الفائدة على الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد المتوقعة. وأشار المجلس أن لهذا المنهج فوائد عملية هامة لمعدي البيانات المالية، لأنها تسمح لهم باستخدام البيانات التي يستخدمونها لإدارة المخاطر. وأشار المجلس أيضا إلى أن المنهج يتسجم مع الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والذي يسمح بمحاسبة التحوط لجزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي. إلا أن المجلس استنتج أيضا، كما ستتم المناقشة لاحقا في الفقرات "إستنتاج ١٩٣ - إستنتاج ٢٠٦"، أنه إذا قامت المنشأة بتغيير تقديراتها للفترات الزمنية التي يتوقع فيها سداد البنود (مثلا في ضوء تجربة الدفع المسبق الأخيرة)، سينشأ عن ذلك حالة من عدم للفاعلية، بغض النظر عما إذا نتج عن مراجعة التقديرات جدولة أكثر أو أقل في فترة زمنية محددة.

إستنتاج ١٨١ أشار المجلس أيضا إلى أنه إذا كانت البنود في المحفظة المحوطة تخضع إلى مبالغ مختلفة من مخاطر السداد، فليها قد تخفق في الاختبار الوارد في الفقرة ٧٨ بأن تكون متشابهة والمتطلب ذو العلاقة في الفقرة ٨٣ بأن التغيير في القيمة للعلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة من المتوقع أن يكون متناسبا تقريبا مع التغيير الإجمالي في القيمة للعلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود. وقرر المجلس، في سياق التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، أنه يمكن أن تكون هذه المتطلبات غير منسجمة مع قرار المجلس، المحدد في الفقرة السابقة، حول كيفية دمج أثر مخاطر الدفع المسبق. ونبعا لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيقها. وبدلا من ذلك، فإن الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المشمولة في التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة تحتاج فقط إلى الاشتراك في المخاطر التي يتم التحوط بشأنها.

تحديد البند المحوط والإلتزامات ذات خاصية الطلب

إستنتاج ١٨٢ درس المجلس طريقتين رئيسيتين للتغلب على المسألة المثارة إليها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦(ب)"، وهما:

(أ) تحديد البند المحوط على أنه إجمالي المركز المالي الصافي الذي ينتج من محفظة تحوي على الأصول والإلتزامات. على سبيل المثال، إذا اشتملت فترة زمنية لإعادة التسعير على ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و ٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات السعر الثابت، يتم تحديد المركز المالي للصافي بقيمة ١٠ وحدة عملة على أنه البند المحوط.

(ب) تحديد البند المحوط على أنه جزء من الأصول (أي الأصول بقيمة ١٠ وحدة عملة في المثال أعلاه)، لكن ليس وجوب تحديد الأصول المختلفة.

إستنتاج ١٨٣ فضل البعض في ردهم على مسودة العرض تحديد إجمالي المركز المالي الصافي في محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. ومن وجهة نظرهم، تعمل أنظمة إدارة الأصول - الإلتزام الموجودة الأصول والإلتزامات المحددة على أنها تحوط طبيعي، وتركز قرارات الإدارة حول التحوط الإضافي على صافي التعرض المتبقي لدى المنشأة، كما يلاحظون أن التحديد المبني على جزء من الأصول أو الإلتزامات لا يتسجم مع أنظمة إدارة الأصول - الإلتزام الموجودة كما يفرض تكاليف أنظمة إضافية.

إستنتاج ١٨٤ أثناء دراسته لمسائل التحديد، كان المجلس قلقاً أيضاً حيال مسائل القياس. وعلى وجه التحديد، لاحظ المجلس أن محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي قياس التغير في القيمة العادلة للبند المحوط المنسوب إلى المخاطر التي يتم لتحوط بشأنها. ويقتضي التحديد المبني على المركز المالي الصافي قياس كل من الأصول والإلتزامات في المحفظة بالقيمة العادلة (للمخاطر التي يتم لتحوط بشأنها) من أجل حساب قيمة العادلة للمركز المالي الصافي. ورغم أنه من الممكن استخدام الأساليب الإحصائية وغيرها من الأساليب لتقدير هذه القيم العادلة، فقد تستنتج المجلس أنه من غير الملائم افتراض أن التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط يساوي التغير في القيمة العادلة للمركز المالي الصافي.

إستنتاج ١٨٥ كما أشار المجلس إلى أنه، وبموجب المنهج الأول في الفقرة "إستنتاج ١٨٢" (تحديد إجمالي المركز المالي الصافي)، تبرز مسألة معينة إذا كان لدى المنشأة إلتزامات مستحقة الدفع عند الطلب أو بعد فترة التبليغ (التي يشار إليها أثناء بإلتزامات برسم الطلب^(١)). وهذا يشمل بنوداً مثل لودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الأجلة. وتم إيلاغ المجلس، عند إدارة مخاطر سعر الفائدة، أن العديد من المنشآت التي يكون لديها إلتزامات برسم الطلب تقوم بشملها في التحوط المحفطي من خلال جدولتها إلى التاريخ الذي يتوقع فيه أن يستحق المبلغ الإجمالي للإلتزامات برسم الطلب في المحفظة بسبب صافي عمليات السحب من الحساب في المحفظة. ويكون عادة تاريخ السداد المتوقع هذا عبارة عن فترة تغطي عدة سنوات في المستقبل (مثلاً ٠ - ١٠ سنوات من تاريخه). وتم إيلاغ المجلس أيضاً بأن بعض المنشآت ترغب في تطبيق محاسبة تحوط القيمة من تاريخه). على أساس هذه الجدولة، أي أنها ترغب بشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط محفظة القيمة العادلة من خلال جدولتها على أساس تواريخ سدادها المتوقعة. وفيما يلي الآراء التي تزيد وجهة النظر هذه:

(أ) أنها منسجمة مع كيفية جدولة الإلتزامات برسم الطلب لأغراض إدارة المخاطر. وتتضمن إدارة مخاطر سعر الفائدة تحوط هامش سعر الفائدة للنتج من الأصول والإلتزامات وليس للقيمة العادلة لكامل أو جزء من الأصول والإلتزامات المشمولة في المحفظة المحوطة. ويخضع هامش سعر الفائدة الخاص بفترة معينة للتغير حالما يتغير مبلغ الأصول ذات السعر الثابت في تلك الفترة عن مبلغ الإلتزامات ذات السعر الثابت في تلك الفترة.

(ب) أنها منسجمة مع معاملة الأصول مستحقة الدفع ممبقاً لشمل الإلتزامات برسم الطلب في التحوط المحفطي على أساس تواريخ السداد المتوقعة.

(ج) وكما هو الأمر بالنسبة للأصول مستحقة الدفع ممبقاً، تستند تواريخ الإستحقاق المتوقعة للإلتزامات برسم الطلب إلى السلوك التاريخي للسلاء.

(د) لا يستتبع تطبيق إطار محاسبة تحوط القيمة العادلة على المحفظة التي تضم إلتزامات برسم الطلب ربع مباشر من إنشاء الإلتزامات لأن جميع الأصول والإلتزامات تدخل المحفظة المحوطة بمبالغها المسجلة. وإضافة إلى ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩* أن يكون المبلغ المسجل للإلتزام المالي عند الاعتراف الأولي به هي قيمته العادلة، والتي تساوي عادة سعر المعاملة (أي المبلغ المودع).

(هـ) يظهر التحويل التاريخي أن مستوى الأساس لمحفظة إلتزامات برسم الطلب، مثل حساب الشيكات، هو مستقر جدا. وفي حين أن جزء من الإلتزامات برسم الطلب يتغير مع أسعار الفائدة، فإن الجزء المتبقي - مستوى الأساس - لا يتغير. وبالتالي، تعتبر المنشآت مستوى الأساس هذا على أنه بند ذو سعر ثابت طويل الأجل وتشمله كما هو في عملية الجولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر.

(و) لا يعتبر التمييز بين الأموال "القديمة" و"الجديدة" ذو أهمية على مستوى المحفظة. ويتم معاملة للمحفظة على أنها بند طويل الأجل حتى لو لم تكن الإلتزامات المختلفة كذلك.

إستنتاج ١٨٦ أشار المجلس إلى أن هذا الموضوع مرتبط بكيفية قياس القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب. وبالتحديد، فهو يرتبط بشكل تبادلي مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩^١ الذي يقتضي بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مستحق السلف عند الطلب المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ. وينطبق هذا للمتطلب على جميع الإلتزامات ذات خاصية الطلب، وليس فقط تلك المشمولة في التحوط للمحفظة.

إستنتاج ١٨٧ أشار المجلس أيضا إلى ما يلي:

(أ) بالرغم من أن المنشآت يمكن أن تقوم، عند إدارة المخاطر، بجولة الإلتزامات برسم الطلب على أساس تاريخ السداد المتوقع لإجمالي رصيد محفظة الصاب، إلا أنه من غير المرجح أن تكون إلتزامات الودائع المشمولة في ذلك الرصيد معلقة لفترة ممتدة (مثلا لمدة سنوات). بل يُتوقع عادة سحب هذه الودائع خلال فترة زمنية قصيرة (مثلا خلال بضعة أشهر أو أقل)، بالرغم من احتمالية استبدالها بودائع جديدة. وبعبارة أخرى، يكون رصيد المحفظة مستقرا نسبيا فقط لأنه يتم معاملة عمليات السحب في بعض الحساب (والتي تحدث عادة بسرعة نوعا ما) من خلال ودائع جديدة في حساب أخرى. وبالتالي، يكون الإلتزام الذي يتم تحوطه هو فعليا البديل المتوقع للودائع الموجودة من خلال استلام ودائع جديدة. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط معاملة التنبؤ هذه لتكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، يمكن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة فقط على الإلتزام (أو الأصل) أو الإلتزام للثابت الموجود حاليا.

(ب) إن محفظة الإلتزامات برسم الطلب مماثلة لمحفظة الأتم الدائنة التجارية. حيث تحتوي كلاهما أرصدة مختلفة يتوقع أن يتم دفعها عادة خلال فترة زمنية قصيرة (مثلا خلال بضعة أشهر أو أقل) وتستبدل بأرصدة جديدة. وبالنسبة لكليهما أيضا يوجد مبلغ - مستوى الأساس - يتوقع أن يكون مستقرا وموجودا لفترة غير محدودة. وبالتالي، إذا سمح المجلس بشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط القيمة العادلة بناءً على مستوى الأساس

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لفتره تطبيق ٧٦

^١ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لفتره ٤٩

المستقر الذي تم إيجاده من خلال البدائل المتوقعة، فإنه يجب أن يسمح أيضا بأن يكون تحوط محفظة الذمم الدائنة التجارية مؤهلا لمحاسبة تحوط للقيمة العادلة على هذا الأساس.

(ج) لا تختلف محفظة الودائع الرئيسية المشابهة عن الوديعة المفردة، إلا أنه وفي ضوء قانون الأوراق الكبيرة، يعتبر سلوك المحفظة أكثر قابلية للتنبؤ به. وليس هناك آثار اختلاف من جمع العديد من البنود المتشابهة.

(د) يكون من غير المنسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب لكل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، المخصوص من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لجدولة هذه الإلتزامات لأغراض التحوط باستخدام تاريخ مختلف. على سبيل المثال، يمكن سحب وديعة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة عند الطلب بدون غرامة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهذه الوديعة هي ١٠٠ وحدة عملة. ولا تتأثر تلك القيمة العادلة بأسعار الفائدة ولا تتغير عندما تتحرك أسعار الفائدة. وبناءً عليه، لا يمكن شمل الودائع تحت الطلب في تحوط للقيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة - فليس هناك مخاطر للقيمة العادلة ليتم تحوطها.

إستنتاج ١٨٨ ولهذا الأسباب، استنتج المجلس أنه لا ينبغي شمل الإلتزامات برسم الطلب في التحوط المحفظي على أساس تاريخ المداد المتوقع لإجمالي رصيد محفظة الإلتزامات برسم الطلب، أي شمل العمليات المتوقعة نقل أو استبدال الودائع الموجودة بأخرى جديدة. لكن وكجزء من دراسته للملاحظات المتعلقة بشأن مسودة العرض، درس المجلس أيضا ما إذا كان من الممكن شمل الإلتزام برسم الطلب، مثل وديعة تحت الطلب، في التحوط المحفظي على أساس تاريخ المداد المتوقع للرصيد القائم من الودائع المختلفة، أي تجاهل أي عمليات نقل أو استبدال للودائع الموجودة بأخرى جديدة. وأشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) بالنسبة للعديد من الإلتزامات برسم الطلب، يشير هذا المنهج إلى تاريخ مداد متوقع مبكر أكثر مما يفترض عادة بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر. وبالتحديد، وفيما يخص حساب الشيكات فإنه من المحتمل أن يشير إلى تاريخ استحقاق متوقع يمتد لبضعة أشهر أو أقل. ولكن بالنسبة للإلتزامات برسم الطلب الأخرى، مثل الودائع لأجل التي يمكن سحبها فقط من خلال تكبد المودع عقوبة هامة، فإنه يمكن أن يشير إلى تاريخ مداد متوقع أقرب إلى التاريخ المفترض لإدارة المخاطر.

(ب) يشير هذا المنهج إلى أن القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب ينبغي أن تعكس أيضا تاريخ المداد المتوقع للرصيد القائم، أي أن تكون للقيمة العادلة للإلتزام الوديعة برسم الطلب هي القيمة الحالية لمبلغ الوديعة المخصوص من تاريخ للمداد المتوقع. وأشار المجلس إلى أنه من غير المنسجم السماح بأن تستند محاسبة تحوط للقيمة العادلة إلى تاريخ المداد المتوقع، ولكن قياس القيمة العادلة للإلتزام عند الإعراف الأولي على أساس مختلف. وأشار المجلس أيضا إلى أن هذا المنهج يؤدي إلى نشوء فرق عند الإعراف الأولي بين المبلغ المودع والقيمة العادلة المعترف بها في الميزانية العمومية. وهذا يؤدي بالمقابل إلى نشوء مسألة ملاذا يمثل الفرق. وتشمل الاحتمالات التي درسها المجلس ما يلي: (١) قيمة خيار المودع لمسحب أمواله قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع، (٢) تكاليف للتخديم المدفوعة مسبقا، (٣) الربح. ولم يتوصل المجلس إلى إستنتاج حول ماذا يمثل الفرق، لكنه وافق على أنه لو طلب الإعراف بهذه الفروق، فإن هذا سينطبق على جميع الإلتزامات برسم الطلب، وليس

فقط على تلك المشمولة في التحوط المحفظي. ويمثل هذا المتطلب تغييراً هاماً عن الممارسة الحالية.

(ج) إذا اعتبرت القيمة العادلة للإلتزام الودیعة برسم للطلب في تاريخ الإعراف الأولي مساوية للمبلغ المودع، فإنه من غير المرجح أن يكون التحوط المحفظي للقيمة العادلة المبني على أساس تاريخ السداد المتوقع فعالاً. هذا لأن الودائع عادة تدفع فائدة بمعدل أقل بكثير من ذلك الذي يتم تحوطه (على سبيل المثال، يمكن أن تنفع الودائع فائدة بمعدل صفر أو بمعدلات متدنية جداً، في حين أن سعر الفائدة المحوط يمكن أن يكون حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر أساسي مشابه). وبالتالي، فإن القيمة العادلة للوديعة ستكون أقل حساسية بكثير تجاه تغيرات سعر الفائدة مما هي تجاه للتغيرات في أداة التحوط.

(د) ترتبط مسألة كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزام برسم للطلب على نحو وثيق بمسائل يناقشها المجلس في مشاريع أخرى، بما في ذلك التامين (المرحلة ٢)، والإعراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس. وما تزال مناقشات المجلس في هذه المشاريع الأخرى مستمرة ولكنه من السابق لأوانه للوصول إلى إستنتاج في سياق تحوط المحفظة بدون دراسة حيثيات هذه المشاريع الأخرى.

إستنتاج ١٨٩ قرر المجلس نتيجة ذلك ما يلي:

- (أ) التأكيد على المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩^٢ الذي يقتضي بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلاً وديعة تحت الطلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب المخصص من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفعة^٣ و
- (ب) وبما لذلك، لا يكون الإلتزام برسم للطلب مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة تتجاوز المدة الزمنية يمكن أن يطلب فيها الطرف المقابل للدفع.

وأشار المجلس إلى أنه، اعتماداً على نتيجة مناقشاته في المشاريع الأخرى (بشكل رئيسي التامين (المرحلة ٢)، والإعراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس)، يمكن أن يعيد دراسة هذه القرارات في وقت لاحق في المستقبل.

إستنتاج ١٩٠ أشار المجلس أيضاً إلى أن ما يتم تحديده على أنه بند محوط في تحوط المحفظة يؤثر على مدى ملائمة هذا الموضوع، إلى حد ما على الأقل. وبالتحديد، إذا تم تحديد البند المحوط على أنه جزء من الأصول في محفظة معينة، فإن هذه المسألة ليست ذات صلة. وللتوضيح، نفترض أنه في فترة إعادة تسعير محددة كان لدى المنشأة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و ٨٠ وحدة عملة مما تعتبره إلتزامات ذات سعر ثابت وترغب المنشأة بالتحوط للصافي مخاطرها بقيمة ٢٠ وحدة عملة. نفترض أيضاً أن جميع الإلتزامات هي إلتزامات برسم للطلب وأن الفترة الزمنية التي تلك الفترة التي تشمل أول تاريخ يمكن فيه سداد البند. وإذا تم تحديد البند المحوط على أنه بقيمة ٢٠ وحدة عملة من الأصول، فإنه لا يتم شمل الإلتزامات برسم للطلب في البند المحوط بل يتم استخدامها فقط لتحديد عدد الأصول التي ترغب المنشأة بتحديد على أنها محوط. وفي هذه الحالة، تكون إمكانية تحديد أو عدم تحديد الإلتزامات برسم للطلب على أنها بند محوط في تحوط للقيمة العادلة أمراً غير ذي صلة. ولكن إذا كان ينبغي تحديد إجمالي المركز المالي للصافي على أنه بند محوط لأن المركز المالي للصافي يتألف من ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات برسم للطلب، فإن

^٢ انظر الفقرة ٤٩.

إمكانية تحديد أو عدم تحديد الالتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط في تحوط القويمة العادلة يصبح أمراً هاماً.

إستنتاج ١٩١ ونظراً للنقاط المذكورة أعلاه، قرر المجلس أنه من الممكن تحديد جزء من الأصول أو الالتزامات (بدلاً من إجمالي المركز المالي الصافي) على أنها بنود محوطة، للتغلب على جزء من مسألة الالتزامات برسم الطلب. وأشار أيضاً إلى أن هذا المنهج يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩^١، على خلاف تحديد إجمالي المركز المالي الصافي. ويمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩^٢ تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط لكنه يسمح بتحقيق أثر مماثل من خلال تحديد مبلغ من الأصول (أو الالتزامات) مساوٍ للمركز المالي الصافي.

إستنتاج ١٩٢ إلا أن المجلس اعترف أيضاً أن هذه الطريقة في التحديد لن تحل بشكل تام مسألة الالتزامات برسم الطلب. وعلى وجه التحديد، يبقى الموضوع ذو صلة إذا كان لدى المنشأة، في فترة إعادة تسعير محددة، الحيد من الالتزامات برسم الطلب التي يكون اقرب تاريخ سداد لها قبل تلك الفترة الزمنية والتي (أ) تشمل تقريباً على جميع ما تعتبره المنشأة لقرارات ذات سعر ثابت و(ب) التي تتجاوز التزاماتها ذات السعر الثابت (بما في ذلك الالتزامات برسم الطلب) أصولها ذات السعر الثابت في تاريخ إعادة التسعير هذا. وفي هذه الحالة، تكون المنشأة في مركز مالي صافي للإلتزام. لذلك، فإنها تحتاج إلى تحديد مبلغ من الالتزامات على أنه بند محوط. وما لم يكن لديها لقرارات كافية ذات سعر ثابت غير تلك التي يمكن طلبها قبل تلك الفترة الزمنية، فإن هذا يشير إلى تحديد الالتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط. وبالإسجام مع قرار المجلس الذي نوقش أعلاه، فإن مثل هذا التحوط لا يكون مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. (إذا لم تحمل الالتزامات أي فائدة، لا يمكن تحديدها على أنها بند محوط في تحوط التحقق النقدي لأن تدفقاتها النقدية لا تتغير مع التغيرات في أسعار الفائدة، أي لا يوجد مخاطرة تدفق نقدي لأسعار الفائدة. إلا أن علاقة التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفق النقدي إذا تم تحديدها على أنها تحوط للأصول ذات العلاقة).

أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم للفاعلية

إستنتاج ١٩٣ بعد أن قرر المجلس أنه يمكن تحديد جزء من الأصول (أو الالتزامات) على أنه بند محوط، درس كيفية التغلب على مشاكل الأنظمة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦ (ب) و(ج)". وأشار المجلس إلى أن هذه المشاكل تنشأ من تحديد الأصول (أو الالتزامات) المختلفة على أنها بند محوط. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه من الممكن للتعبير عن البند المحوط على أنه مبلغ (من الأصول أو الالتزامات) بدلاً من أنه أصول أو لقرارات مختلفة.

إستنتاج ١٩٤ أشار المجلس إلى أن هذا القرار - أنه يمكن تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من الأصول أو الالتزامات وليس كبنود محددة - يطرح قضية كيفية تعيين المبلغ المحدد. ودرس المجلس الملاحظات للمستلمة بشأن مسودة العرض التي تعيد بأنه ينبغي عدم تعيين أي طريقة لتحديد البند المحوط وبالتالي قياس للفاعلية. ولكن المجلس استنتج أن أنه إذا لم يقدم أي إرشادات، فمن الممكن أن تقوم المنشآت بالتحديد بطرق مختلفة، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة ضئيلة بينها. وأشار المجلس أيضاً إلى أن هدفه، عندما سمح بتحديد مبلغ معين، كان التغلب على مشاكل الأنظمة المرتبطة بتحديد البنود المختلفة وتحقيق نتيجة محاسبية مشابهة جداً. وتبعاً لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي أن يقتضي طريقة تحديد تقارب بشكل كبير النتيجة المحاسبية التي يمكن تحقيقها من خلال تحديد البنود المختلفة.

^١ نظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٤.

^٢ نظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق ١٠١.

^٣ فطر الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الأسئلة والإجابات "الإطار ٣-٦".

إستنتاج ١٩٥ إضافة إلى ذلك، أشار المجلس إلى أن التحديد يوضح حالة عدم الفاعلية، إن وجدت، التي تنشأ إذا اختلفت تواريخ إعادة التسمير الفعلية في فترة إعادة تسمير محددة عن تلك المقررة أو إذا تم مراجعة تواريخ إعادة التسمير المقررة. وفيما يخص المثال أعلاه لفترة إعادة التسمير التي يوجد فيها ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت وتحدد المنشأة مبلغ ٢٠ وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط، درس المجلس منهجين اثنين (منهج الطبقات ومنهج النسبة المئوية) ملخصين لآلهما.

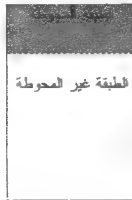
منهج الطبقات

إستنتاج ١٩٦ يحدد المنهج الأول، الموضح في الشكل ١، البند المحوط على أنه "طبقة" (مثلاً (أ) الطبقة السفلى، أو (ب) الطبقة العليا، أو (ج) جزء من الطبقة العليا) من الأصول أو (الإلتزامات) في فترة إعادة التسمير. وفي هذا المنهج، تعتبر محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة في المثال أعلاه أنها مكونة من طبقة محوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة وطبقة غير محوطة بقيمة ٨٠ وحدة عملة.

الشكل ١: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه طبقة



(ج) جزء من الطبقة العليا



(ب) للطبقة العليا



(أ) الطبقة السفلى

إستنتاج ١٩٧ أشار المجلس إلى أن منهج الطبقات لا ينتج عنه الإعتراف بحالة عدم الفاعلية في جميع الحالات عندما يتغير المبلغ المقرر للأصول أو (الإلتزامات). على سبيل المثال، في منهج الطبقة السفلى (الشكل ٢)، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت أبكر من المتووقع بحيث تقوم المنشأة بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسمير (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، يفترض أن تكون هذه التخفيضات أولاً من الطبقة العليا غير المحوطة (الشكل ٢(ب)). ويحدث وجود أي حالة من عدم الفاعلية على ما إذا يصل التعديل التتالي إلى الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة. وبالتالي، إذا تم تحديد الطبقة السفلى على أنها بند محوط، فإنه من غير المرجح أن يتم الوصول إلى الطبقة (السفلى) للمحوطة ومن غير المرجح أن تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تحديد الطبقة العليا (الشكل ٣)، فإن أي تعديل تتأثره للمبلغ المقرر في فترة إعادة التسمير سيخفض الطبقة (العليا) للمحوطة وستنشأ حالة من عدم الفاعلية (الشكل ٣(ب)).

٢.١٠.٢: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة السفلى

بند محوط محدد =

زيادة بقيمة ١٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ١١٠ وحدة عملة	إجمالي بقيمة ١٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ٩٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة
	المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة		المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة	المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة

(ج) أصول بقيمة ١٠ وحدة
عملة يستحق مسبقاً دفعها في
وقت لاحق عما هو متوقع

(ب) أصول بقيمة ١٠ وحدة
عملة يستحق مسبقاً دفعها في
وقت أبكر مما هو متوقع

(أ) للتوقع الأصلي

الشكل ٣: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة العليا

بند محوط محدد = المبلغ الذي تنشأ منه حالة عدم الفاعلية

المبلغ المحوط	إخفاض بقيمة ١٠ وحدة عملة	المبلغ المحوط	أصول بقيمة ٩٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة
المبلغ المحوط		المبلغ المحوط	أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة	

(ج) أصول بقيمة ١٠ وحدة
عملة يستحق مسبقاً دفعها في
وقت لاحق عما هو متوقع

(ب) أصول بقيمة ١٠ وحدة
عملة يستحق مسبقاً دفعها في
وقت أبكر مما هو متوقع

(أ) للتوقع الأصلي

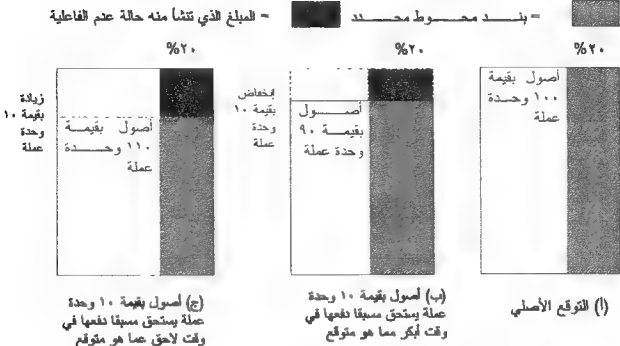
إستنتاج ١٩٨ أخيراً، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت لاحق عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة تصاعدياً بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التقييم هذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، انظر الشكل ٢ (ج) و (ج) ٣)، لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية بغض النظر عن كيفية تحديد للطبقة، على أساس أن الطبقة للمحطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة ما تزال هالكة ولأنها هي كل ما تم تحوطه.

منهج للنسبة المئوية

إستنتاج ١٩٩ يحدد منهج النسبة المئوية، الموضح في الشكل ٤، للبند المحوط على أنه نسبة مئوية من الأصول (أو الإلتزامات) في فترة إعادة التقييم. وفي هذا المنهج، يتم تحديد نسبة ٢٠٪ من الأصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، في المحفظة الواردة في المثال أعلاه، في فترة إعادة التقييم هذه على أنها البند المحوط (الشكل ٤ (أ)). ونتيجة لذلك، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت أبكر مما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة

إعادة التسعير هذه (مثلا من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، الشكل ٤ (ب)، تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الإنخفاض (في هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة). وبطريقة مشابهة، إذا استحق مسبقا دفع بعض الأصول في وقت لاحق عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة تصاعديا بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلا من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، الشكل ٤ (ج))، تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الزيادة (وفي هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة).

الشكل ٤: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه نسبة مئوية



الآراء المؤيدة والمعارضة لمنهج الطبقات

إستنتاج ٢٠٠ فيما يلي الآراء المؤيدة لمنهج الطبقات:

- يكون تحديد الطبقة المنطقي متسجما مع الأسئلة والإجابات "الإطار ٦-١" و "الإطار ٦-٢" من إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والذي يسمح، بالنسبة لتحسوط التدفق النقدي، بتحديد الجزء "المنطقي" من إعادة استثمار التخصيلات من الأصول على أنه البند المحسوط.
- تحوط المنشأة مخاطر سعر الفائدة بدلا من مخاطر الدفع المسبق. ولا تؤثر أي تغيرات في المحفظة بسبب التغيرات في الدفعات المسبقة على فاعلية التحوط في التقليل من مخاطر سعر الفائدة.
- يمثل المنهج جميع حالات عدم الفاعلية في الجزء المحسوط. ويسمح فقط للجزء المحسوط بأن يتم تعريفه بطريقة ترتبط فيها أول حالة من حالات عدم فاعلية المحتملة، على الأقل في منهج الطبقة المنطقي، بالجزء غير المحسوط.
- من الصحيح أنه لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية إذا أدت التغيرات في تقديرات للدفعات المسبقة إلى جولة المزيد من الأصول في فترة إعادة التسعير تلك. وطالما أن الأصول المسماة للطبقة المحسوبة تبقى، لا يكون هناك حالة من عدم فاعلية ولا تؤثر التعديلات التصاعدية على المبلغ في فترة إعادة التسعير على الطبقة المحسوبة.
- يمكن النظر إلى البند المستحق دفعه مسبقا على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقا وخيار الدفع المسبق. ويمكن النظر إلى تحديد الطبقة المنطقي على أنه تحوط لجزء من عمر البند غير مستحق الدفع مسبقا، ولكن ليس جزء من خيار الدفع المسبق. على سبيل المثال،

يمكن النظر إلى رهن مستحق الدفع مسبقاً مدته ٢٥ عاماً على أنه مزيج بين (١) رهن غير مستحق الدفع مسبقاً ذو مدة ثابتة مدته ٢٥ عاماً و (٢) خيار دفع مسبق مكتوب يسمح للمقرض بتسديد الرهن مبكراً. إذا قامت المنشأة بتحوط هذا الأصل بواسطة مشتقة مدتها ٥ سنوات، فإن هذا يكون مكافئاً لتحوط أول ٥ سنوات من العنصر (١). وإذا تم النظر إلى الوضع بهذه الطريقة، لا تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية عندما تؤدي تغيرات سعر الفائدة إلى تغيير قيمة خيار الدفع المسبق (ما لم يتم ممارسة الخيار ودفع الأصل مسبقاً) لأن خيار الدفع المسبق لم يتم تحويطه.

إستنتاج ٢٠١ فيما يلي الآراء المعارضة لمنهج الطبقات:

- (أ) إن الاعتبارات التي تنطبق على تحوط للقيمة العادلة تختلف عن تلك التي تطبق على تحوط للتدفق النقدي. ففي تحوط التدفق النقدي، يتم تحوط التكاليف النقدية المرتبطة بإعادة استثمار للتحويلات المستقبلية المحتملة. أما في تحوط للقيمة العادلة، يتم تحوط القيمة العادلة للأصول الموجودة حالياً.
- (ب) إن حقيقة أنه لا يتم الإعتراف بحالة عدم الفاعلية إذا تم إعادة تقدير المبلغ في فترة إعادة التقييم تصاعدياً (بحيث تصبح المنشأة تشمل تحوطات أقل) لا تتسم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالنسبة لتحوط للقيمة العادلة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإعتراف بعدم الفاعلية عندما تكون التحوطت في المنشأة مبالغ فيها (أي أن المشتقة تتجاوز البند المحوط) وعندما تصبح التحوطت في المنشأة أقل (أي تكون المشتقة أصغر من البند المحوط).
- (ج) وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠" (هـ)، يمكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقاً وخيار الدفع المسبق. وعندما تتغير أسعار للفائدة، تتغير القيمة العادلة لكلا هذين العنصرين.
- (د) إن الهدف من تطبيق محاسبة تحوط للقيمة العادلة على البند المحوط المحدد على أساس مبلغ معين (وليس كإصول أو إلتزامات مختلفة) هو الحصول على نتائج قريبة جداً من تلك التي كان من الممكن الحصول عليها لو تم تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة على أنها بند محوط. ولو تم تحديد الأصول المختلفة مستحقة الدفع مسبقاً على أنها بند محوط، يتم الإعتراف بالتغير في كلا العنصرين المشار إليهما في (ج) أعلاه (إلى الحد الذي يسبب فيه إلى المخاطر المحوطة) في صلب الربح أو الخسارة، عندما ترتفع وتخفض أسعار الفائدة. وبما لذلك، يختلف للتغير في القيمة للعادلة للأصل المحوط عن للتغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (ما لم تشمل تلك المشتقة على خيار دفع مسبق مقبل) ويتم الإعتراف بحالة عدم الفاعلية للفرق. وهذا يستتبع في المنهج المبسط لتحديد البند المحوط على أنه مبلغ وجوب أن تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نحو مماثل.
- (هـ) تشمل جميع الأصول مستحقة الدفع مسبقاً في فترة إعادة التقييم، وليس فقط طبقة منها، على خيار دفع مسبق تتغير قيمته العادلة مع التغيرات في أسعار الفائدة. وبما لذلك، عندما تتغير أسعار الفائدة، فإن القيمة العادلة للأصول المحوطة (التي تشمل على خيار دفع مسبق تتغير قيمته العادلة) ستتغير بمبلغ يختلف عن مشتقة التحوط (والتي لا تشمل عادة على خيار الدفع المسبق)، وستنشأ حالة من عدم الفاعلية. ويحدث هذا التأثير بخص النظر عما إذا ارتفعت أو انخفضت أسعار الفائدة - أي بخص النظر عما إذا تؤدي عمليات إعادة تقدير الدفعات المسبقة إلى مبلغ أكبر أو أصغر في فترة زمنية معينة.

(و) ترتبط مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق على نحو وثيق بحيث أنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠ (هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط. وعادة ما يكون أهم سبب للتخيرات في أسعار الدفع المسبق هي التخيرات في أسعار الفائدة. وهذه العلاقة الوثيقة هي السبب وراء منع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ * الأصل المحفوظ به حتى تاريخ الإستحقاق من أن يكون بنداً محوطاً فيما يتعلق بأي من مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الدفع المسبق. وزيادة على ذلك، لا تفصل معظم المنشآت بين العنصرين لأغراض إدارة المخاطرة. وبدلاً من ذلك، فإنها تدمج خيار الدفع المسبق من خلال جدولة المبالغ على أساس تواريخ الإستحقاق المتوقعة. وعندما تختار المنشآت استخدام ممارسات إدارة المخاطر - بناءً على عدم الفصل بين مخاطر الدفع المسبق ومخاطر سعر الفائدة - كأساس لتحديد لأغراض محاسبة التحوط، فإنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "إستنتاج ٢٠٠ (هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط.

(ز) إذا تغيرت أسعار الفائدة، سيختلف التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بلود مستحقة الدفع مسبقاً عن التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود متطابقة لكنها غير مستحقة الدفع مسبقاً. ولكن عند استخدام منهج الطبقات، فإنه لا يتم الإعتراف بهذا الاختلاف - وإذا تم تحويل المحفظتين بنفس المقدار، فإنه يتم الإعتراف بكلتاهما في الميزانية العمومية بنفس المبلغ.

إستنتاج ٢٠٢ أفتتح المجلس بالأراء الواردة في الفقرة "إستنتاج ٢٠١" ورفض منهج الطبقات. وبالتحديد، استنتج المجلس أنه ينبغي تحديد البند المحوط بطريقة تضمن نشوء حالة من عدم الفاعلية في حال قامت المنشأة بتغيير تقديراتها لفترات إعادة التسمير التي يتوقع فيها سداد أو استحقاق البنود (مثلاً على ضوء تجربة الدفع المسبق الحديثة). واستنتج أيضاً أن حالة عدم الفاعلية يجب أن تنشأ عندما تنخفض الدفعات المسبقة المقدرة، مما يؤدي إلى المزيد من الأصول في فترة إعادة تسمير محددة، وأيضاً عندما تنخفض مما يؤدي إلى أصول أقل.

أراء تطلب بمنهج ثالث - قياس التغير مباشرة في القيمة العادلة لكامل البند المحوط

إستنتاج ٢٠٣ درس المجلس أيضاً الملاحظات التالية حول مسودة العرض:

(أ) تقوم بعض المنشآت بتحويل مخاطر الدفع المسبق ومخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل، من خلال التحوط لتاريخ الدفع المسبق المتوقع باستخدام مبادلات سعر الفائدة، وتحويل الاختلافات المحتملة في تواريخ الدفع المسبق المتوقعة هذه باستخدام حقوق خيار المبادلة.

(ب) تقتضي مخصصات المشتقات الضمنية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فصل بعض الأصول مستحقة الدفع مسبقاً إلى خيار دفع مسبق وعقد أساسي غير مستحق الدفع مسبقاً^١ (ما لم تكن المنشأة غير قادرة على قياس خيار الدفع المسبق بشكل منفصل، وفي هذه الحالة فإنها تعامل الأصل بالكامل على أنه محفوظ بها للمتاجرة^٢). ويبدو أن هذا يتعارض مع وجهة النظر الواردة في مسودة العرض التي تفيد أنه من الصعب جداً فصل المخاطر بين لأغراض تحوط المحفظة.

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٢٩

^١ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١ والفقرة تطبيق ٣٠ (ز).

^٢ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة

٢٠٤ استنتاج وفي دراسة هذه الآراء، أشار المجلس إلى أن منهج التسمية المنوية المذكور في الفقرة تطبيق ١٢٦ (ب)^٦ هو بديل لقياس التغير في القيمة المعدلة لكامل الأصل (أو الإلتزام) - بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمنى - الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. ووضع المجلس هذا البديل في مسودة العرض لأنه قد تم إعلامه بأن معظم المنشآت (أ) لا تفصل مخاطر الدفع المسبق عن مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر وبالتالي (ب) لم تكن قادرة على تقييم التغير في قيمة كامل الأصل (بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمنى) الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة المحوطة. إلا أن الملاحظات المذكورة في الفقرة "لستنتاج ٢٠٣" أشارت إلى أنه يمكن في بعض الحالات أن تكون للمنشآت قدرة على قياس هذا التغير في القيمة مباشرة. وأشار المجلس إلى أن مثل هذه الطريقة للمباشرة في القياس مفضلة من حيث المفهوم على البديل المطروح في الفقرة تطبيق ١٢٦ (ب)^٦، وقرر تبني لذلك الإعراف بهذا صراحة. لذلك، وعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة التي تحوط الأصول مستحقة الدفع مسبقاً باستخدام مزيج بين مبادلات سعر الفائدة وحقوق خيار المبادلة قادرة على قياس التغير في القيمة المعدلة لكامل الأصل مباشرة، فإنه يمكنها قياس الفاعلية من خلال مقارنة التغير في قيمة المبادلات وحقوق خيار المبادلة مع التغير في القيمة المعدلة لكامل الأصل (بما في ذلك التغير في قيمة خيار الدفع المسبق المتضمن فيها) المنسوب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أن المجلس قرر أيضاً السماح بالبديل المقترح في مسودة العرض لتلك المنشآت غير القادرة على قياس التغير في القيمة المعدلة لكامل الأصل مباشرة.

دراسة متطلبات الأنظمة

٢٠٥ استنتاج وأخيراً، تم إعلام المجلس أنه من أجل أن تكون الأمور عملية فيما يتعلق بحاجات الأنظمة، فإنه لا ينبغي أن يقتضي أي منهج تتبع المبلغ في فترة إعادة تسعير محددة للفترة المتعددة. لذلك قرر المجلس أنه يجب حساب عدم الفاعلية من خلال تحديد التغير في المبلغ المقرر في فترة إعادة تسعير معينة بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك، كما هو منصوص عليه بشكل كامل في الفقرتين تطبيق ١٢٦^٦ و تطبيق ١٢٧^٦. ويقتضي هذا من المنشأة أن تتبع حجم التغير في كل فترة إعادة تسعير بين هذين التاريخين المنسوب إلى مراجعة التقديرات وحجم التغير المنسوب إلى إنشاء أصول (أو إلتزامات) جديدة، لكن ما أن يتم تحديد عدم الفاعلية كما هو مبين أعلاه، تبدأ المنشأة بشكل أساسي من جديد، أي أنها تحدد المبلغ الجديد في كل فترة إعادة تسعير (بما في ذلك البنود الجديدة التي تم إنشائها منذ آخر اختبار لفاعليتها)، وتحدد بنداً محوطاً جديداً، وتكرر إجراءات تحديد حالة عدم الفاعلية في التاريخ التالي الذي تختبر فيه عدم الفاعلية. لذلك تقتصر عملية التتبع على التحركات بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك. وليس من الضروري التتبع للفترة المتعددة، إلا أن المنشأة مستحقة للاحتفاظ بسجلات تتعلق بكل فترة إعادة تسعير (أ) لمطابقة المبالغ لكل فترة إعادة تسعير مع إجمالي المبالغ في بندي السطر المنفصلين في الميزانية العمومية (انظر الفقرة تطبيق ١١٤ (و)) (ب) ولضمان إلغاء الإعراف بالمبالغ في بندي السطر المنفصلين في موعد انتهاء التاريخ الذي تنتهي فيه فترة إعادة التسعير التي ترتبط بها.

٢٠٦ استنتاج أشار المجلس أيضاً إلى أن مبلغ التتبع الذي يقتضيه منهج النسبة المئوية لا يكون أكثر مما قد تقتضيه أي من مناهج التطبيق. لذلك استنتج المجلس أنه لم يتم بشكل واضح تفضيل أي منهج من وجهة نظر حاجات الأنظمة.

المبلغ المسجل للبند المحوط

استنتاج ٢٠٧ إن آخر موضوع تمت الإشارة إليه في الفقرة "استنتاج ١٧٦" هو كيفية عرض التغير في القيمة العادلة للبند المحوط في الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى مخاوف المجاوبين حول إمكانية أن يحتوي البند المحوط على العديد - وربما الآلاف - من الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة وأن تغير المبالغ المسجلة لكل من هذه البنود المختلفة هو أمر غير عملي. ودرس المجلس مسألة التعامل مع هذه المخاوف من خلال السماح بعرض للتغير في القيمة في بند سطر واحد في الميزانية العمومية. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا قد يؤدي إلى انخفاض في القيمة للعائلة للأصل المالي (الإلتزام المالي) المعترف به على أنه إلتزام مالي (أصل مالي). بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يكون البند المحوط بالنسبة لبعض فترات إعادة التسعير عبارة عن أصل، في حين يمكن أن يكون عبارة عن إلتزام بالنسبة لفترات أخرى. واستنتج المجلس أنه من غير الصحيح عرض التغيرات في القيمة العادلة لفترات إعادة التسعير هذه معاً، لأنه هذا يجمع التغيرات في القيمة العادلة للأصول مع التغيرات في القيمة العادلة للإلتزامات.

استنتاج ٢٠٨ بناءً على ذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عرض بندي السطر كما يلي:

- (أ) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط أصلاً، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الأصول؛ و
- (ب) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط التزاماً، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الإلتزامات.

استنتاج ٢٠٩ أشار المجلس إلى أن بنود السطر هذه تمثل التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط. ولهذا السبب، قرر المجلس أنه ينبغي عرضها إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

إلغاء الاعتراف بالمبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصلة

إلغاء الاعتراف بالأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة

استنتاج ٢١٠ ناقش المجلس كيف ومتى ينبغي إلغاء المبالغ المعترف بها في بنود السطر المنفصلة من الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى أن الهدف هو إلغاء هذه المبالغ من الميزانية العمومية في نفس الفترات التي كان سيتم إلغاؤها منها لو تم تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة (وليس مبلغ معين) على أنها بند محوط.

استنتاج ٢١١ أشار المجلس إلى أنه من الممكن تحقيق هذا الهدف بشكل تام إذا قامت المنشأة بجدولة الأصول أو الإلتزامات المختلفة في فترات إعادة التسعير وتبعت طول المدة التي تكون فيها للبنود المختلفة الجدولة محوطة ومقدار ما تم تحوطه من البند في كل فترة زمنية. وفي غياب هذه الجدولة والتبعية، لا بد من وضع بعض الافتراضات حول هذه المسائل، وبالتالي حول ما ينبغي إلغاؤه من بنود السطر المنفصل في الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الاعتراف بأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة. بالإضافة إلى ذلك، لا بد من وجود بعض الإجراءات الوقائية لضمان إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصل من الميزانية العمومية خلال فترة

معقولة وأن لا تبقى في الميزانية العمومية لفترة غير محددة. ومع أخذ هذه النقاط بعين الاعتبار، قرر المجلس أن يقتضي ما يلي:

(أ) متى يتم إلغاء الإعراف بالأصل (أو الإلتزام) في المحفظة المحوطة - سواء من خلال دفع مسبق قبل الموعد المتوقع أو البيع أو الشطب من إنخفاض القيمة - ينبغي إلغاء أي مبلغ مشمول في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية يكون مرتبط بذلك الأصل (أو الإلتزام) الذي يتم إلغاء الإعراف به من الميزانية العمومية ولن يشمل في الأرباح أو الخسائر عند إلغاء الإعراف.

(ب) إذا لم تستطع المنشأة أن تحدد في أي فترة (فترات) تم جدولة الأصل (أو الإلتزام) الذي تم إلغاء الإعراف به:

(١) فإنها ينبغي أن تفترض أن دفعت مسبق ذات قيمة أعلى من المتوقع تحصل على الأصول المجدولة في أول فترة زمنية متوفرة؛ و

(٢) ينبغي أن تخصص المبيعات وعلاوات إنخفاض القيمة للأصول المجدولة فسي جميع الفترات الزمنية التي تحتوي على البند الذي تم إلغاء الإعراف به على أساس معقول ونظامي.

(ج) ينبغي على المنشأة أن تتبع مقدار ما يرتبط من إجمالي المبلغ المشمول في بنود السطر المنفصل بكل فترة إعادة تسعير، كما ينبغي أن تلقي المبلغ المرتبط بفترة محددة من الميزانية العمومية في موعد انتهاء تاريخ انتهاء تلك الفترة الزمنية.

الإطفاء

استنتاج ٢١٢ أشار المجلس أيضا إلى أنه إذا تم تخفيض المبلغ المحوط المحدد لفترة إعادة تسعير معينة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩^١ إطفاء بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المذكور في الفقرة ٨٩^٢ والمرتببط بذلك التخفيض على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه. وأشار إلى أنه بالنسبة لتحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة، يمكن أن يكون الإطفاء على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه صعب التحديد وقد يقتضي متطلبات أنظمة إضافية هامة، وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه في حالة التحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة (وقط في هذه الحالة من التحوط)، يمكن إطفاء رصيد بند السطر باستخدام طريقة القسط الثابت عندما تكون الطريقة المبنية على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه غير ممكنة.

أداة التحوط

استنتاج ٢١٣ طلب المعلقون من المجلس توضيح ما إذا كان من الممكن أن تكون أداة التحوط عبارة عن مجموعة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر. وقد أشار المعلقون إلى أن النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لم تكون واضحة بهذا الشأن.

استنتاج ٢١٤ وقد نشأ هذا الموضوع بسبب تغير الأصول والإلتزامات في كل فترة زمنية لإعادة التسعير عبر الوقت مع تغير توقعات للدفعات المسبقة، ولأنه يتم إلغاء البنود وإنشاء بنود جديدة، لذلك فإن المركز المالي الصافي والمبلغ الذي ترغب المنشأة بتحديد على أنه بند محوط يتغيران أيضا بمرور الوقت. وإذا انخفض البند المحوط، فإنه لا بد من تخفيض أداة التحوط. إلا أن المنشآت لا تخفض عادة أداة التحوط من خلال التصرف ببعض المشتقات المشمولة فيها. وبدلاً من ذلك، تعدل المنشآت أداة التحوط من خلال الدخول في مشتقات جديدة ذات محفظة من المخاطر المعادلة.

^١ انظر الفقرة ٩٢.

إستنتاج ٢١٥ قرر المجلس السماح بأن تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على لوصاع معادلة للمخاطر لكلا للتحوط المنفردة وتحوطان المحفظة. وأشار إلى أنه يتم قياس جميع المشتقات المعنية بالقيمة العادلة. وأشار أيضا إلى أن طريقتي تعديل أداة التحوط المذكورتين في الفقرة السابقة يمكن أن تحققا نفس التأثير بشكل جوهري. لذلك وضع المجلس الفقرة ٧٧ لهذا الغرض.

فاعلية التحوط لتحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة

إستنتاج ٢١٦ تسأل البعض في ردهم على مسودة العرض ما إذا كان ينبغي تطبيق اختبارات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على التحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة. وأشار المجلس إلى أن هدفه من تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لتحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة هو السماح باستخدام محاسبة تحوط للقيمة العادلة بسهولة أكثر، مع الاستمرار في تحقيق مبادئ محاسبة التحوط. ولأحد هذه المبادئ هو أن التحوط عالي الفاعلية. وعليه استنتج المجلس أن متطلبات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق بشكل متساو على التحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة.

إستنتاج ٢١٧ وسعى بعض المجاوبين على مسودة العرض إلى إيجاد إرشادات حول كيفية تطبيق اختبارات الفاعلية على تحوط المحفظة. وعلى وجه التحديد، فقد تساموا عن كيفية تطبيق اختبار الفاعلية المستقبلي عندما تقوم المنشأة بشكل دوري "بإعادة موازنة" للتحوط (أي تقوم بتعديل مبلغ أداة التحوط لعكس التغيرات في البند المحوط). وقرر المجلس أنه إذا كانت إستراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر هي تغيير مبلغ أداة التحوط بشكل دوري لعكس التغيرات في الوضع المحوط، فإن تلك الإستراتيجية تؤثر على تحديد مدة التحوط. وبالتالي، فإن المنشأة تحتاج لأن تثبت أنه من المتوقع أن يكون للتحوط عالي الفاعلية فقط خلال الفترة حتى يتم تعديل مبلغ أداة التحوط للمرة التالية. وأشار المجلس إلى أن هذا القرار لا يتعارض مع المتطلب الوارد في الفقرة ٧٥ وهو أن "علاقة التحوط لا يمكن "تحديثها" فقط لجزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التحوط معلقة". وهذا لأنه يتم تحديد كامل أداة التحوط (وليس فقط بعض من تنقيتها للنقدية، على سبيل المثال، خلال الفترة حتى يتم تعديل للتحوط للمرة التالية). ولكن يتم تقييم الفاعلية المتوقعة من خلال دراسة التغير في القيمة للعادلة لكامل أداة التحوط فقط للفترة حتى يتم تعديلها للمرة التالية.

إستنتاج ٢١٨ وكان الموضوع الثالث الذي أثارته رسائل الملاحظات فيما يخص تحوط المحفظة هو ما إذا كان ينبغي تقييم اختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي لجميع الفترات الزمنية بشكل إجمالي أو فردي لكل فترة زمنية. وقرر المجلس أنه يمكن للمنشآت استخدام أي طريقة لتقييم الفاعلية ذات الأثر الرجعي، ولكنه أشار إلى أن الطريقة المختارة تشكل جزءا من توثيق علاقة التحوط في بداية التحوط وفقا للفقرة ٨٨(أ) وبالتالي لا يمكن اتخاذ قرار في الوقت الذي يتم فيه القيام باختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي.

التحول إلى محاسبة تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة

إستنتاج ٢١٩ أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، درس المجلس ما إذا يمكن توفير إرشادات إضافية للمنشآت الراغبة بتطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على تحوط المحفظة الذي تم محاسبته سابقا باستخدام محاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار المجلس إلى أنه يمكن لهذه المنشآت تطبيق الفقرة ١٠١ (د) لإلغاء تحديد تحوط التدفق النقدي وإعادة تحديد تحوط قيمة عادلة جديد باستخدام نفس البند المحوط وأداة التحوط، وقرر توضيح هذا في إرشادات التطبيق. بالإضافة إلى ذلك، استنتج المجلس أن للتوضيح لم يكن مطلوباً بالنسبة للمنشآت التي تبتنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كان قد شتمل مسبقاً على إرشادات كافية.

إستنتاج ٢٢٠ درس المجلس أيضاً إمكانية السماح بتحديد تحوط المحفظة بأثر رجعي. وأشار المجلس أن هذا قد يتعارض مع المبدأ الوارد في الفقرة ٨٨ (أ) والذي يفيد بأنه يوجد في بداية التحوط تحديد وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط وبناءً على ذلك، قرر عدم السماح بالتحديد بأثر رجعي.

إلغاء الاختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً

إستنتاج ٢٢١ درس المجلس فرص إلغاء الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وتتشابه عموماً إرشادات القياس ومحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنفج مع تلك التي بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. ومستقل للتعديلات أو تلغي الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً في النواحي المدرجة أدناه. إلا أن سيبقى هناك اختلافات في نواح أخرى. على سبيل المثال، تكون مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً أكثر تفصيلاً في العديد من النواحي، لكن ليس جميعها، مما قد يؤدي إلى اختلاف في المحاسبة عندما تطبق المنشأة منهج محاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يكون مسموحاً به بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

عقود بيع أو شراء بند غير مالي

(أ) قرر المجلس اعتبار عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان البند غير المالي موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد ولم يكن للعقد عبارة عن عقد بيع أو شراء "عادي". ويمكن مقارنة هذا للمتطلب مع تعريف المشتقة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، والذي يشمل أيضاً عقوداً تكون بنودها ذات الصلة قابلة للتحويل بسهولة إلى نقد، ومع استثناء النطاق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ لمعاملات البيع والشراء "العادية".

النطاق: التزامات القروض

(ب) قرر المجلس إضافة فترة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لاستثناء التزامات القروض المحددة التي لا يتم تسويتها على أساس صافي الأرصدة. وكلفت مثل هذه القروض ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأدى التعديل إلى جعل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

(ج) قرر المجلس إلغاء خيار الاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥ (ب))، وبالتالي يقتضي الاعتراف بهذه الأرباح والخسائر في حقوق الملكية. وينسجم التغيير مع بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥، الذي لا يوفر الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي

٣٩ الأصلي للإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. ويتضمن بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥ الإعتراف بتلك الأرباح والخسائر غير المتحققة في دخل شامل آخر (وليس في حساب الربح أو الخسارة).

القيمة العادلة في الأسواق النشطة

(د) قرر المجلس تعديل الصياغة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٦٧، لتتنص على أن سعر السوق المعلن "هو" أفضل دليل على القيمة العادلة، بدلا من عبارة أن سعر السوق المعلن يكون "عادة" أفضل دليل على القيمة العادلة. وهذا مماثل لبيان معايير المحاسبة المالية ١٠٧ الإفصاحات حول القيمة العادلة للأدوات المالية".

القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة

(هـ) قرر المجلس ضم متطلب معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي بأن يكون "أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة غير المتداولة في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بنون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناءً على أسلوب تقييم يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. وهذا مماثل لمتطلبات فريق عمل المسائل المستجدة ٠٢٣ المسائل المرتبطة بمحاسبة العقود المشتقة المحتفظ بها لأغراض المتاجرة والعقود المرتبطة بتجارة الطاقة وأنشطة إدارة المخاطر".

لقروض ذات السعر الثابت منخفضة القيمة: سعر السوق الملاحظ

(و) قرر المجلس السماح بقياس قرض ذو سعر فائدة ثابت انخفضت قيمته باستخدام سعر السوق الملاحظ. ويسمح بيان معايير المحاسبة المالية ١١٤ بقياس انخفاض القيمة على أساس سعر السوق الملاحظ للقرض.

عكس خسائر انخفاض القيمة على الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية

(ز) قرر المجلس أنه إذا اعترفت المنشأة بخسارة انخفاض القيمة على استثمار في حقوق الملكية متوفر برسم البيع وارتفعت لاحقا القيمة العادلة للاستثمار، ينبغي الإعتراف بالارتفاع في القيمة العادلة في حقوق الملكية. ويمكن مقارنة هذا مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما والتي لا تسمح بموجبها بالقيود العاكسة لخسائر انخفاض القيمة.

تحوطات الإلتزامات الثابتة

(ح) يقتضي المجلس أن يتم معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات للقيمة العادلة وليس كتحوطات للتدفق النقدي، كما كان مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي (باستثناء مخاطر العملة الأجنبية عندما يكون من الممكن تحديد التحوط على أنه تحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي). ويجعل هذا التغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

تعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التدبير

(ط) لا يسمح بتعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التدبير بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣. كما يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح أيضا تعديلات الأساس هذه.

تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التتبع

(ي) قرر المجلس السماح للمنشآت بتطبيق تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التتبع. وبالرغم من أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تمنع تعديلات الأساس، غير أن السماح باختيار معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتيح للمنشآت تلبية متطلبات مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

ملخص التغييرات لمسودة العرض

بإستنتاج ٢٢٢ فيما يلي للتغييرات الرئيسية عن التقرارات مسودة العرض:

للنطاق

(أ) يتبنى المعيار الاقتراح الولد في مسودة العرض بأن الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها على أساس صافي الأرصدة والتي لا يتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتم استثنائها من نطاق المعيار. إلا أن المعيار يقتضي الإقرار بشكل أولي بالالتزام متعدد القرض بسعر فائدة دون سعر السوق بالقيمة العادلة، وقياسه لاحقاً بالقيمة الأعلى مما يلي (١) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (٢) المبلغ المعترف به أولاً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء للتركيبي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

(ب) يتبنى المعيار الاقتراح الولد في مسودة العرض الذي يفيد بالإعتراف بالضمانات المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة، ولكنه يوضح أنه يتم لاحقاً قياسها بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (ب) المبلغ المعترف به أولاً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء للتركيبي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

للتعريفات

(ج) يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المنشأة" إلى "القروض والذمم المدينة". وبموجب التعريف الجديد، يسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة التي يتم تسعيرها في السوق النشط على أنها قروض وذمم مدينة.

(د) يعدل المعيار تعريف تكاليف المعاملة في مسودة العرض ليشمل التكاليف الداخلية، شريطة أن تكون متزايدة ومنسوبة مباشرة إلى عملية شراء أو إصدار أو التصرف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي.

(هـ) يعدل المعيار تعريف سعر الفائدة الفعلي المقترح في مسودة العرض بحيث يستم حساب سعر الفائدة الفعلي باستخدام التكاليف النقدية المقدرة لجميع الأدوات. وهناك استثناء لتلك الحالات النادرة يكون فيها من غير الممكن تقدير التكاليف النقدية بشكل موثوق، عندما يقتضي المعيار استخدام التكاليف النقدية التعاقدية خلال العمر التعاقدية للأداة. ويقتضي المعيار أيضاً أنه عند محاسبة التغير في التقديرات، تقوم المنشآت بتعديل المبلغ المسجل للأداة في فترة التغير مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المقلبة في حساب الربح أو

الخسارة. ولحساب المبلغ المسجل الجديد، تقوم المنشآت بخصم التكتفلات النقدية المقدرة المنقحة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي.

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

(و) افترضت مسودة العرض بأن تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في ذلك الأصل. وبالتالي، تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل المالي فقط إذا لم يكن لديها أي مشاركة مستمرة في ذلك الأصل. ويستخدم المعيار مفاهيم السيطرة ومخاطر ومكافآت الملكية لتحديد ما إذا يتم، وإلى أي حد يتم، إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. وينطبق منهج المشاركة المستمرة فقط إذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري بجميع، مخاطر ومكافآت الملكية واحتفظت كذلك بالسيطرة (انظر أيضا (ط) لنهائه).

(ز) وخلافا لمسودة العرض، يوضح المعيار متى ينبغي دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير إذا، فقط إذا، كان الجزء واحد مما يلي:

- تكفلات نقدية محددة بشكل خاص فقط من الأصل المالي؛
- حصة تنسبية كاملة فقط من التكتفلات النقدية من الأصل المالي؛ أو
- حصة تنسبية كاملة فقط من التكتفلات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي.

وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله.

(ح) أبقى المجلس على الشروط المقترحة في مسودة العرض بالنسبة لترتيبات الضمان التمييزي^{١٠} والتي تحتفظ بموجبها المنشأة بالحقوق التناقضية لاستلام التكتفلات النقدية من الأصل المالي، لكنها تتحمل النزاعا تماقديا بدفع تلك التكتفلات النقدية إلى واحدة أو أكثر من المنشآت. ولكن بسبب اللبس حول معنى مصطلح ترتيبات الضمان التمييزي^{١١}، فإن المعيار لا يستخدم هذا المصطلح.

(ط) يقتضي المعيار أن تقوم المنشأة أولاً بتقييم ما إذا قامت بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وإذا احتفظت المنشأة بجميع المخاطر والمكافآت بشكل جوهري، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. وإذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافآت بشكل جوهري، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول. وإذا لم تقسم المنشأة بنقل أو الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري، فإنها تقيم ما إذا قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت قد احتفظت بالسيطرة، يقتضي المعيار استمرار المنشأة بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

(ي) يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة لأغراض إلغاء الإعتراف.

القياس

(ك) يبنى المعيار الخيار المقترح في مسودة العرض بأن يتم السماح بتحديد أي أصل مالي أو الالتزام مالي عند الإعراف الأولي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن المعيار يوضح أن القيمة العادلة للإتزامات ذات خصصة للطلب، مثل الودائع تحت الطلب، ليست أقل من المبلغ الذي يستحق دفعه عند الطلب المخصص من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ.

(ل) يبنى المعيار الإقتراح في مسودة العرض بأنه ينبغي استخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة لتحديد القيمة العادلة المفضلة على أساليب التقييم الأخرى. ويضيف المعيار إرشادات بأنه إذا تم الإعلان عن معدل معين، (بدلاً من سعر معين)، فإن هذه المعدلات المعلنة تُستخدم كمخلافات في أساليب التقييم لتحديد القيمة العادلة. ويوضح المعيار أيضاً أنه إذا كانت المنشأة تعمل في أكثر من سوق نشط واحد، فإنها تستخدم السعر الذي يمكن أن تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي يمكن للمنشأة الوصول إليه مباشرة.

(م) يبسط المعيار التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في سوق غير نشط بحيث لا تكون لمعاملات السوق الحديثة الأولوية على أساليب التقييم. بل عندما لا يكون هناك سعر في السوق النشط، يتم استخدام أسلوب التقييم. وتتضمن أساليب التقييم هذه استخدام معاملات السوق الحديثة على أساس تجاري.

(ن) ويوضح المعيار أيضاً أن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الإعراف الأولي بالأداة المالية غير المعلن عنها في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو إذا كانت القيمة العادلة مبنية على أساس أسلوب تقييم تتضمن متغيراته فقط بيانات من أسواق مرئية.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

(س) يوضح المعيار أنه يتم الإعراف بخسارة انخفاض القيمة فقط عند تكبدها. ويلغي المعيار بعض الإرشادات المفصلة في مسودة العرض، وتحديدًا، المثال حول كيفية حساب معدل الخصم بهدف قياس انخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية.

(ع) اقترحت مسودة العرض أنه لا يمكن عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة. ويتقضي المعيار بالمسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أن يتم عكس خسارة انخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث يحصل بعد الإعراف بالخسارة. ولا يمكن عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي أنه يتم الإعراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة لسي حقوق الملكية.

محاسبة التحوط

(ف) يقتضي المعيار أنه عندما تحصل بالفعل معاملة تتبؤ محوطة وينتج عن تلك الإعتراف بالأصل المالي أو الالتزام المالي، فإن الأرباح أو الخسائر المؤجلة في حقوق الملكية لا تعدل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الالتزام (أي أنه يُمنع تعديل الأصل)، ولكنها تبقى في حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة بما ينسجم مع الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصل أو الالتزام. وبالنسبة لتحوطات معاملات التتبؤ التي سينتج عنها الإعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي، فإن للمنشأة خيار تطبيق تعديل الأصل أو الاحتفاظ بالأرباح أو خسائر التحوط في حقوق الملكية والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الالتزام على حساب الربح أو الخسارة.

(ص) اقترحت مسودة العرض معاملة تحوطات الالتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة (بدلاً من معاملتها على أنها تحوطات التدفق النقدي). ويتبنى المعيار هذا المتطلب لكنه يوضح أنه يمكن محاسبة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للالتزام الثابت إما على أنه تحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي.

(ق) أُلقيت مسودة العرض على الإرشادات السابقة بأنه يمكن تحديد معاملة متوقعة ضمن المجموعة على أنها البند المحوط في تحوط تدفق نقدي لعملة أجنبية، شريطة أن تكون المعاملة عالية الاحتمال وتلبي كافة مقاييس محاسبة التحوط، ومستودي إلى الإعتراف بالبند النقدي ضمن المجموعة، والمعيار (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) لم يشمل على هذا الإرشاد في ضوء الملاحظات التي تم إستلامها من بعض المشاركين الذين تسألوا عن أساس مفهومها، وبعد صدور المعيار المعدل لأثار المشاركين المخاوف أن تعتبر ممارسة عامة للمنشآت أن تحدد معاملة متوقعة ضمن المجموعة أنها البند المحوط وأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل أحدث إختلافاً عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، واستجابة لهذه المخاوف نشر المجلس مسودة عرض في يوليو ٢٠٠٤، واقترحت مسودة العرض هذه السماح للمنشأة أن تطبق محاسبة التحوط في البيانات المالية المجمعة على معاملة خارجية متوقعة محتملة جداً مقومة بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، شريطة أن المعاملة أدت إلى نشوء تعرض سيكون له أثر على الربح أو الخسارة المجمعة (أنها كانت مقومة بعملة غير عملة العرض للمجموعة)، وبعد مناقشة كتب الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض هذه قرر المجلس السماح لمخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة أن تكون البند المحوط في تحوط التدفق النقدي في البيانات المالية الموحدة شريطة أن تكون المعاملة مقومة بعملة عدا عن عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة المجمعة، وعند إصدار هذا التعديل توصل المجلس إلى ما يلي:

(١) إن السماح أن تحدد معاملة متوقعة ضمن المجموعة على أنها بلد محوط في البيانات المالية المجمعة يتفق مع إطار عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ لأثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية الذي يعترف بتعرض عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة في أي وقت تكون فيه المعاملة (بما في ذلك المعاملة المتوقعة) مقومة بعملة تختلف عن عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة.

- (٢) إن السماح بمعاملة متوقعة (ضمن المجموعة أو خارجية) أن تحدد بأنها البند المحوط في البيانات المالية المجمعة أن يكون متفقاً مع إطار عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ إذا كانت للمعاملة مقيمة بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية للمنشأة الدخلة فيها، وتبعاً لذلك يجب أن لا يسمح أن تحدد هذه المعاملات أنها بنود محوطة في تحوط تدفق نقدي لعملة أجنبية.
- (٣) إن ما يتفق مع الفقرتين ٩٧ و ٩٨ أن أي مكسب أو خسارة معترف بها مباشرة في حقوق الملكية في تحوط تدفق نقدي في معاملة متوقعة ضمن المجموعة يجب إعادة تصنيفها إلى ربح أو خسارة مجمعة في نفس للفترة أو لفترات لتي تؤثر فيها مخاطرة العملة الأجنبية للمعاملة المحوطة على الربح أو الخسارة للمحوطة.

الانتقال

- (ر) يتبنى المعيار المعدل الإقرار في مسودة العرض أنه عند الانتقال يسمح للمنشأة أن تحدد أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً معترفاً به في السابق كأصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو متوفرًا للبيع، غير أنه تمت إضافة مطلب للإصاح لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ لتقديم المعلومات حول القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.
- (ش) إقترحت مسودة العرض للتطبيق بأثر رجعي لأحكام عدم الاعتراف بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية غير المعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، ويتطلب المعيار للتطبيق بأثر مستقبلي، أي أن لا تعترف للمنشآت بالأصول التي لم يتم الاعتراف بها بموجب المعيار الأصلي، ولكنه يسمح بالتطبيق بأثر رجعي من تاريخ تختاره المنشأة، شريطة أن المعلومات اللازمة للتطبيق معيار المحاسبة الدولي على الأصول والإلتزامات لتي لم يتم الاعتراف بها نتيجة لمعاملات سابقة تم للحصول عليها في الوقت الذي تمت فيه مبدئياً محاسبة هذه المعاملات.
- (ت) إقترحت مسودة العرض وتطلب في الأصل المعيار المعدل للتطبيق بأثر رجعي لمتطلبات الاعتراف بمكاسب أو خسائر "اليوم الأول" في الفقرة تطبيق ٧٦، وبعد صدور المعيار المعدل أثار المشاركون المخاوف أن التطبيق بأثر رجعي سيخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، وسيكون تنفيذه صعباً ومكلفاً، ولذا يتطلب الحكم الشخصي بشأن ما كان أو لم يكن ممكناً ملاحظته، واستجابة لهذه المخاوف قرر المجلس:
- (١) السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة في الفقرة تطبيق ٧٦ بأية طريقة من الطرق التالية:

- بأثر رجعي كما كان مطلوباً في السابق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، وهو تاريخ النفاذ للمتطلبات المعاملة للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية.

* في أغسطس ٢٠٠٥ أعد مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير موقع الإصلاحيات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الأدوات المالية: الإصلاحيات.

- يؤثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤، وهو تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للعديد من المنشآت.

(٢) إيضاح أنه يجب الإعتراف بمكسب أو خسارة بعد الإعتراف المبني فقط إلى المدى الذي تنشأ فيه من تغير في العامل (بما في ذلك الوقت) الذي يأخذه المشاركون في الإعتراف عند تحديد سعر، وقد طلب بعض المشاركين من المجلس إيضاح أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت أسلوب مناسب للإعتراف بالفروقات بين سعر معاملة (مستخدما كقيمة عادلة حسب الفقرة تطبيق ٧٦) وتقييم تم في وقت المعاملة ولم يكن مبنيا فقط على البيانات من الأسواق التي تمت ملاحظتها، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك، وتوصل إلى أنه بالرغم من أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت هو أسلوب مناسب في بعض الحالات فإنه لن يكون

الآراء المعارضة

اعتراض أنتوني.تي. كوب، جيمس. جيه. ليسرنج، وارن. جيه. ماكجريجور على
موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كانون الأول ٢٠٠٣

١راء٤ اعترض السادة كوب وليسرنج و ماكجريجور على موضوع هذا المعيار.

٢راء٤ اعترض السيد ليسرنج لعدم موافقته على الاستنتاجات المتعلقة بإلغاء الاعتراف، وانخفاض قيمة أصول محددة، وإعتماد محاسبة تحوط تحليل الأساس في ظروف محددة.

٣راء٤ يقتضي المعيار في الفقرتين ٣٠ و ٣١ أنه ينبغي الاعتراف بالإلتزام لقاء المقابل المستلم إلى حد المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل. ويعتقد السيد ليسرنج أن نتيجة تلك المحاسبة هي الاعتراف بأصول تخفق في تلبية تعريف الأصول وتسجيل إلتزامات تخفق في تلبية تعريف الإلتزامات. وزيادة على ذلك، يخفق المعيار في الاعتراف بالعمود الأجلة وخيارات البيع أو الشراء والضمائم التي يتم إنشاؤها، ولكنه يسجل بدلا من ذلك "فقرضا" مفترضا نتيجة الحقوق والإلتزامات التي توجدما تلك العمود. وهناك نتائج أخرى لمنهج المشاركة المستمرة تم تبنيها. فبالنسبة للبالغين، ينتج عنه محاسبة مختلفة جدا من قبل منشأتين عندما يكون ليهما حقوق وإلتزامات متلاقية مطابقة فقط لأن أحد المنشأتين قد امتلكت ذات مرة الأصل المالي المنقول. بالإضافة إلى ذلك، لا يتم محاسبة "الإقتراض" الذي يتم الاعتراف به مثل القروض الأخرى، وبالتالي لا يمكن تسجيل مصروف فائدة. وبالمثل يقتضي تنفيذ المنهج المقترح التجاوز المحدد عن معايير القياس والعرض المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى التي لا تنشأ من معاملات إلغاء الاعتراف. على سبيل المثال، لا يتم محاسبة المشتقات التي توجدما معاملات إلغاء الاعتراف بالقيمة العادلة. وبالنسبة للمنقول إليهم، يقتضي المنهج أيضا تجاوز متطلبات الاعتراف والقياس المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى. وإذا تم شراء أداة معينة في معاملة النقل لا تحقق معايير إلغاء الاعتراف، فإن المنقول إليه يعترف بها ويقسمها بشكل مختلف عن الأداة التي يتم شراؤها من نفس الطرف المقابل بشكل منفصل.

٤راء٤ ويعترض السيد ليسرنج أيضا على المتطلب الوارد في الفقرة ٦٤ الذي يقتضي بضم الأصل الذي اعتبر منفردا بأنه غير منخفض القيمة في محفظة من الأصول المشابهة من أجل تقييم محفظتي إضافي لإتخفاض القيمة. وما أن يُعتبر الأصل غير منخفض للقيمة، فإن مسألة ما إذا تم تلك المنشأة وحدا أو أكثر من الأصول المشابهة لا يكون أمرا ذو صلة حيث أن تلك الأصول لا يكون لها أي مدلولات على ما إذا كان الأصل الذي تم دراسته بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تنخفض أو لا تنخفض قيمته. وينتج عن هذه المحاسبة إمكانية أن تملك كل منشأة ٥٠% من القروض الواعد. ويمكن أن تستجج المنشأتين أنه لم تنخفض قيمة القرض. ولكن إذا كان لدى إحدى المنشأتين قروض أخرى مشابهة، فإنه يسمح لها بالاعتراف بإنخفاض القيمة فيما يتعلق بالقرض في حين لا يسمح للمنشأة الأخرى بذلك. ومن غير المقبول محاسبة المخاطر المتطابقة بطرق مختلفة. ويرى السيد ليسرنج أن الآراء الواردة في الفقرة "إستنتاج١١٥" مقننة.

أراء٥ ويعترض السيد ليسرنج أيضا على الفقرة ٩٨ التي تسمح ولكن لا تقتضي تعديل الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصول أو لئزيمات غير مالية. وينتج عن هذه المحاسبة دائما تعديل الأصل أو الإلتزام المسجل في تاريخ الاعتراف الأولي بعيدا عن قيمته العادلة. وهي تسجل أيضا أصلا معينا، إذا تم اختيار تعديل الأساس، بمبلغ غير تكلفته كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" وكما هو مبين أيضا في الفقرة ١٦ من ذلك المعيار. وإذا كان سيتم اعتبار المشتقة على أنها جزء من تكلفة شراء الأصل، لا ينبغي أن تكون محاسبة التحوط في هذه الظروف انتقالية لتتسجم مع مشروع التحسينات الذي يهدف بكل وضوح إلى التقليل من البدائل. وعدم القدرة على المقارنة التي تنشأ من هذا البديل هي أمر غير مرغوب وغير ضروري.

أراء٦ ويعترض السيد ليسرنج أيضا على إرشادات التطبيق في الفقرة "تطبيق ٧١" وخصوصا الاستنتاج الوارد في الفقرة "استنتاج ٩٨". فهو لا يعتقد أنه ينبغي على المنشأة التي تقوم بإنشاء عقد ما في سوق معين قياس القيمة للعادلة للعقد بالرجوع إلى سوق آخر لم تحصل فيه المعاملة. وإذا تغيرت الأسعار في سوق التعامل، فإنه ينبغي الاعتراف بذلك التغير في الأسعار عندما يحدث لاحقا قياس القيمة للعادلة للعقد. ولكن هناك العديد من الملومات الضمنية فيما يخص للتبديل بين الأسواق عند قياس القيمة للعادلة لم يتطرق المجلس إليها بعد. ويرى السيد ليسرنج أنه لا ينبغي الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أساس حقيقة أن المعاملة يمكن أن تحدث في سوق مختلف.

أراء٧ يعترض السيد كوب على الفقرة ٦٤ ويتفق مع تحليل السيد ليسرنج واستنتاجاته حول انخفاض قيمة القرض كما هو محدد في الفقرة "أراء ٤". ويرى أنه من غير المألوف أن يتم لاحقا محاسبة القرض الذي تم تحديده على أنه لم تخفض قيمته بعد تطويل دقيق كما لو أنه انخفضت قيمته عند شمله في المحفظة.

أراء٨ يعترض السيد كوب أيضا على الفقرة ٩٨، وخصوصا قرار المجلس السماح بحرية استخدام أو عدم استخدام تعديل الأساس عند محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التي تؤدي إلى الاعتراف بأصول غير مالية أو لئزيمات غير مالية. ومن وجهة نظره، ومن بين الخيارات الثلاثة المتاحة أمام المجلس - وهي الاحتفاظ بالمطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ باستخدام تعديل الأساس، أو منع تعديل الأساس كما هو مقترح في مسودة العرض للصادرة في حزيران ٢٠٠٢، أو توفير حرية الاختيار - اختار المجلس أسوأ خيار. ويعتقد السيد كوب أن الفضل منهج هو منع تعديل الأساس، كما هو مقترح في مسودة العرض، لأن تعديلات الأساس، في رأيه، تؤدي إلى الاعتراف بالأصول واللتزيمات بمبلغ غير ملائمة.

أراء٩ ويعتقد السيد كوب أن زيادة عدد الخيارات في المعايير الدولية هو سياسة سيئة. ومن المحتمل أن يؤدي قرار المجلس إلى اختلافات رئيسية بين المنشآت التي تتنقي خيارا معينا والمنشآت التي تتنقي خيارا آخر. كما أن هذا الافتقار إلى قابلية المقارنة سيؤثر بشكل سلبي على قدرة المستخدمين على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

أراء١٠ إضافة إلى ذلك، يشير السيد كوب إلى أنه بإمكان المنشآت المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية أن تختار عدم تبني تعديل الأساس من أجل تفادي اختلاف مطبق كبير مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. ويعتقد السيد كوب أن زيادة الاختلافات بين المنشآت الملزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تكون مسجلة في الولايات المتحدة والمنشآت التي ليست كذلك هو أمر غير مرغوب.

أراء ١١ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ٩٨، ويتفق مع تحليل كل من السيد كوب والسيد إيسنرناج واستنتاجيهما كما هو مبين أعلاه في الفقرات "أراء ٥" و"أراء ٨ - أراء ١٠".

أراء ١٢ يعترض السيد ماكجريجور أيضاً على هذا المعيار لأنه لا يوافق على الاستنتاجات المتعلقة بإنخفاض قيمة أصول معينة.

أراء ١٣ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرتين ٦٧ و ٦٩، اللتان تتناولان إنخفاض قيمة استثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، وتتضمن هذه الفقرات الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من هذه الأصول في حساب الربح أو الخسارة عندما يكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل. ولا ينبغي عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها سابقاً من خلال حساب الربح أو الخسارة عندما تزداد للقيمة للعائلة للأصول. ويشير السيد ماكجريجور إلى أن أسباب المجلس وراء منع القيود العاكسة من خلال الربح أو الخسارة لاستثمارات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع التي انخفضت قيمتها سابقاً، المبينة في الفقرة "استنتاج ١٣" من أساس الاستنتاجات، هي أنه لم يتمكن من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة. وهو يوافق على هذه الأسباب لكنه يعتقد أنها تتطابق بشكل متساو على الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة في المقام الأول. ويعتقد السيد ماكجريجور أن السمة الذاتية الهامة المرتبطة بتقييم ما إذا يمثل تخفيض القيمة المعادلة تخفضاً للقيمة (وبالتالي ينبغي الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة) أو تناقص آخر في القيمة (وينبغي الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية) متزويدي في أفضل الأحوال إلى نقص في قابلية المقارنة ضمن المنشأة مع مرور الوقت وبين المنشآت، وستتيح في أسوأ الأحوال فرصة للمنشآت لإدارة الأرباح أو الخسائر للمبلغ عنها.

أراء ١٤ يعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن مثل هذا التفسير الرئيسي في المعيار يحتاج لأن يخضع لتكامل إجراءات المجلس. وهو يعتقد أنه من أجل التغلب على المخاوف المعبر عنها في الفقرة "أراء ١٣" في هذا الوقت بالنسبة لاستثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، ينبغي أن يقتضي المعيار الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة التي ما دون للتكلفة في حساب الربح أو الخسارة على أنها عمليات إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لعمليات إنخفاض القيمة والاعتراف بجميع التغيرات في القيمة التي ما فوق للتكلفة في حقوق الملكية. ويعامل هذا المنهج جميع التغيرات في القيمة بنفس الأسلوب، مهما كان سببها. ويتم إفساء مشكلة التمييز بين خسارة إنخفاض القيمة والنقص الآخر في القيمة (وتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض قيمة في المقام الأول) لأنه لم يعد يوجد أية سمة شخصية ذات علاقة. بالإضافة إلى ذلك، ينسجم المنهج مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة".

أراء ١٥ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ١٠٦ من المعيار وعلى التعديلات المترتبة على الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للسرو الأولى. وتتضمن الفقرة ١٠٦ من المنشآت تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر مستقبلي على الأصول للمالية. وتتضمن الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ من المنشآت التي تتبنى للمعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو متفق عام ٢٠٠٣) بأثر مستقبلي على الأصول للمالية والإلتزامات المالية غير المشقة. ويعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي على المنشآت المطبقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ القائمة تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر رجعي على الأصول المالية، وأنه ينبغي على المنشآت التي تتبنى للمرة الأولى

المعايير الدولية تطبق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بآثر رجعي على جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية. كما أبدى السيد ماكجريجور قلقه من إمكانية إلغاء الإعتراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي من قبل المنشآت التي كانت خاضعة له، والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. كما أبدى أيضا قلقه أيضا من إمكانية إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشتقة من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. ومن الممكن أن تكون هذه المبالغ مهمة في العديد من الحالات. وسيؤدي عدم طلب الإعتراف بهذه المبالغ إلى خسارة معلومات ملائمة كما سيضعف من قدرة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

معارضة ماري إي بارث وروبرت بي جارنيت وجيفري ويتينجتون لإصدار التعديلات في يونيو ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فيما يتعلق بختيار القيمة العادلة

أراء ١ يعارض البروفيسور بارث والسيد جارنيت والبروفيسور ويتنجتون التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الأدوات المالية: الإعتراف والقياس - خيار القيمة العادلة، وقد تم عرض آرائهم المعارضة لهذا.

أراء ٢ أشار هؤلاء الأعضاء في المجلس إلى أن المجلس نظر في المخاوف التي أبداه المشرّفون المتعلقون بشأن خيار القيمة العادلة كما ورد في نسخة ديسمبر ٢٠٠٣ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، عندما أكمل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وقد توصل المجلس في ذلك الوقت إلى أن هذه المخاوف فاقها المنافع من ناحية تبسيط التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتوفير المعلومات المناسبة لمستخدمي البيانات المالية التي تنجم من السماح باستخدام خيار القيمة العادلة لأي أصل مالي أو لئزلم مالي، وفي رأي أعضاء المجلس هؤلاء لم يتم تقديم حجج جديدة جوهرية تجعلهم يغيّرون النظر بهذا الاستنتاج. إلى جانب ذلك أبدى غالبية المشاركون تفضيلهم لخيار القيمة العادلة كما ورد في نسخة ديسمبر ٢٠٠٣ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على خيار القيمة العادلة كما ورد في التعديل.

أراء ٣ أشار أعضاء المجلس هؤلاء إلى أن التعديل يدخل سلسلة من القواعد المعقدة، بما في ذلك تلك تحكم الانتقال، وهي غير ضرورية كلية في ظل عدم وجود التعديل، وستترتب على ذلك تكاليف على معدي البيانات المالية من أجل الحصول فعلياً في العديد من الحالات على نفس النتيجة مثل خيار القيمة العادلة الأكثر بساطة والأسهل في فهمه والذي تم إخلاله في نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لشهر ديسمبر ٢٠٠٣، وهم يعتقدون أن القواعد المعقدة ستؤدي حتماً كذلك لتفسيرات مختلفة لمقاييس التأميل لخيار القيمة العادلة الوارد في التعديل.

أراء ٤ أشار أعضاء المجلس هؤلاء كذلك إلى أنه بالنسبة للفقرة ٩(ب)(١) قد لا يخفف تطبيق التعديل على أساس مستمر من إنحراف التقلب في الربح أو الخسارة الذي قد ينجم من خصائص القياس المختلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أكثر مما يفعله الخيار في نسخة ديسمبر ٢٠٠٣ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وهذا يعود إلى أن تحديد القيمة العادلة مطلوب أن يستمر حتى ولو لم يتم الإعتراف باداء من الأدوات للمحاسبة. إلى جانب ذلك بالنسبة للفقرات ٩(ب)(١) و٩(ب)(٢) و١١(ب) يستمر تحديد القيمة العادلة في الفترات اللاحقة بغض النظر عما إذا كانت الشروط المبينة التي سمحت باستخدام الخيار لازالت قائمة، وبناء على ذلك يتعامل أعضاء المجلس عن الغرض والحاجة لطلب أن تبنى المقاييس عند التحديد المبني.

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصول المالية: الإعراف والقياس^{*} أمثلة توضيحية

يرافق هذا المثال معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكنه ليس جزء منه.

الحقائق

مثال ١ في ١ كانون الثاني ١٩٢٠، تحدد المنشأة (أ) محفظة تتألف من أصول وإلتزامات ترغب بتحويلها مخاطر سعر فائدتها. وتشمل الإلتزامات إلتزامات الودائع برسم الطلب التي يمكن أن يسحبها المودع في أي وقت بدون إشعار. وتعتبر المنشأة، لأغراض إدارة المخاطر، جميع البنود في المحفظة على أنها بنود ذات سعر ثابت.

مثال ٢ تقوم المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، بتحليل الأصول والإلتزامات في المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. وتستخدم المنشأة فترات زمنية شهرية وتقوم بجدولة البنود للسنوات الخمس القادمة (أي أن لديها ٦٠ فترة زمنية شهرية منفصلة).^{*} والأصول التي في المحفظة هي أصول تستحق الدفع مسبقاً تقوم المنشأة (أ) بتخصيصها إلى فترات زمنية على أساس تواريخ الدفع المسمية المتوقعة، من خلال تخصيص نسبة مئوية من جميع الأصول، بدلاً من البنود المفردة، في كل فترة زمنية. وتشمل المحفظة أيضاً إلتزامات برسم الطلب تتوقع المنشأة أن تسدها، على أساس المحفظة، بين شهر واحد وخمسة سنوات، ويتم جدولتها، لأغراض إدارة المخاطر، إلى فترات زمنية بناءً على هذا الأساس. وعلى أساس هذا التحليل، تحدد المنشأة (أ) المبلغ الذي ترغب بتحويله في كل فترة زمنية.

مثال ٣ يتناول هذا المثال فقط الفترة الزمنية لإعادة التسعير التي تنتهي خلال مدة ثلاثة أشهر، أي الفترة الزمنية التي تستحق في ٣١ آذار ١٩٢٠ (من الممكن تطبيق إجراء مماثل لكل من الفترات الزمنية الأخرى البالغ عددها ٥٩). وقامت المنشأة (أ) بجدولة أصول بقيمة ١٠٠ مليون وحدة عملة وإلتزامات بقيمة ٨٠ مليون وحدة عملة في هذه الفترة الزمنية. ويستحق دفع جميع الإلتزامات عند الطلب.

مثال ٤ تقرر المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، تحويل المركز المالي لصالتي بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وتدخل وفقاً لذلك في مبادلة سعر فائدة^١ في ١ كانون الثاني ١٩٢٠ لدفع سعر ثابت واستلام سعر لفائدة المعروض بين بنوك لندن، مع مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وعمر ثابت مدته ثلاثة أشهر.

مثال ٥ يقدم هذا المثال الإفتراضات المبسطة التالية:

- (أ) تساوي القيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة القيمة الثابتة على الأصل؛
(ب) تصبح القيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة مستحقة الدفع في نص تواريخ دفعات لفائدة على الأصل؛ و

^{*} تم في هذا المثال جدولة التكاليف النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي إلى فترات زمنية ولكن تم شمل التكاليف النقدية للفائدة ذات العلاقة عند حساب التغير في القيمة الحالية للنداء المحرر. ومن الممكن استخدام طرق أخرى لجدولة الأصل والالتزامات. وتسم أيضاً في هذا المثال استخدام فترات زمنية شهرية لإعادة التسعير. ويمكن المنشأة أن تختار فترات زمنية أطول أو أقصر.

^١ تستخدم المثال المبادلة على أنها أداة تحويل. ويمكن المنشأة أن تستخدم لتكاليف السعر الأجل أو مشتقات أخرى على أنها أدوات تحويل.

(ج) تكون الفائدة على الجانب المتغير من عملية المبادلة هي المعدل السابق لسعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن. ونتيجة لذلك، ينشأ كامل التغير في القيمة العادلة للمبادلة من الجانب الثابت فقط، لأن الجانب المتغير ليس معرضاً للتغيرات في القيمة العادلة بسبب التغيرات في أسعار الفائدة.

وفي الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه الافتراضات، سينشأ المزيد من عدم الفاعلية. (يمكن إلغاء عدم الفاعلية الناشئة من البند (أ) من خلال تحديد جزء من التدفقات النقدية على الأصل والمكافئة للجانب الثابت من عملية المبادلة على أنها بند محوط).

مثال ٦: يفترض أيضاً أن المنشأة (أ) تقوم باختبار الفاعلية بشكل شهري.

مثال ٧: تكون القيمة العادلة لأصل مكافئ غير مستحق الدفع مسبقاً بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة، مع تجاهل التغيرات في القيمة غير المنسوبة إلى التحركات في أسعار الفائدة، في فترات مختلفة خلال فترة التحوط كما يلي:

٣١ كانون الثاني ١×٢٠	٢٨ شباط ١×٢٠	١ شباط ١×٢٠	٣١ كانون الثاني ١×٢٠	١ كانون الثاني ١×٢٠	القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)
صفر	٢٠,٠٢٣,٧٩٥	٢٠,٠٤٧,٤٠٨	٢٠,٠٤٧,٤٠٨	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	

مثال ٨: تكون القيمة العادلة للمبادلة في فترات مختلفة خلال فترة التحوط هي كما يلي:

٣١ آذار ١×٢٠	٢٨ شباط ١×٢٠	١ شباط ١×٢٠	٣١ كانون الثاني ١×٢٠	١ كانون الثاني ١×٢٠	القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)
صفر	(٢٣,٧٩٥)	(٤٧,٤٠٨)	(٤٧,٤٠٨)	صفر	

المعاملة المحاسبية

مثال ٩: في ١ كانون الثاني ١×٢٠، تحدد المنشأة (أ) مبلغاً بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط في فترة الثلاثة أشهر. وتحدد التغير في قيمة البند المحوط (أي ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن على أنها مخاطر محوطة. كما تمثل المنشأة المتطلبات لتحديد الأخرى المبيّنة في الفقرتين ٨٨(د) وتطبيق ١١٩ من المعيار.

مثال ١٠: تحدد المنشأة (أ) مبادلة سعر للفائدة المذكورة في الفقرة ٤ "مثال ٤" على أنها أداة تحوط.

نهاية الشهر الأول (٣١ كانون الثاني ١×٢٠)

مثال ١١: في ٣١ كانون الثاني ١×٢٠ (نهاية الشهر الأول) عندما تقوم المنشأة باختبار الفاعلية، ينخفض سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن. وبناءً على تاريخ الدفع المسبق، تقدر المنشأة (أ)، كنتيجة، أن الدفعات المسبقة ستحصل بشكل أسرع من تلك المقدرة سابقاً. ونتيجة لذلك فإنها تعيد تقدير مبلغ الأصول المجدولة في هذه الفترة الزمنية (باستثناء الأصول الجديدة التي يتم إشلؤها خلال الشهر) بقيمة ٩٦ مليون وحدة عملة.

مثال ١٢ تكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المحددة ذات مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة هي (٤٧٤٠٨ وحدة عملة)* (المبادلة تعتبر إلتزاماً).

مثال ١٣ تقوم المنشأة (أ) بحساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، أخذاً بالإعتبار التغير في الدفعات المبقة المقدرة، كما يلي:

- (أ) أولاً، تقوم بحساب النسبة المئوية للتقدير الأولي للأصول في الفترة الزمنية التي تم تحوطها. والنسبة هي ٢٠% (٢٠ مليون وحدة عملة / ١٠٠ مليون وحدة عملة).
- (ب) ثانياً، تقوم بتطبيق هذه النسبة المئوية (٢٠%) على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية (٩٦ مليون وحدة عملة) لحساب المبلغ الذي يركز البند المحوط على تقديره المنقح. وهذا المبلغ هو ١٩,٢ مليون وحدة عملة.
- (ج) ثالثاً، تقوم بحساب التغير في القيمة العادلة لهذا التقدير المنقح للبند المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة) والذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعرض بين بؤك لندن، وهو بقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة (٤٧,٤٠٨ × ١٩,٢ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

مثال ١٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القیود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة الزمنية:

منه النقد	١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة
له	بیان الدخل (دخل الفائدة) ١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة).

منه	بیان الدخل (مصرفو الفائدة) ١٧٩,٢٦٨ وحدة عملة
له	بیان الدخل (دخل الفائدة) ١٧٩,٢٦٨ وحدة عملة
له	النقد صفر

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على المبادلة المحددة على أنها أداة تحوط.

منه	بیان الدخل (الخسارة) ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة
له	الإلتزام المشتق ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبادلة.

منه	بند السطر المنفصل في الميزانية ٤٥,٥١١ وحدة عملة
له	بیان الدخل (الربح) ٤٥,٥١١ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط.

(أ) لا یبین هذا المثل كيفية حساب مبلغ دخل الفائدة ومصرفو الفائدة.

مثال ١٥ تكون النتيجة الصافية للربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصرفو الفائدة) هي الإعتراف بخسارة قيمتها ١,٨٩٧ وحدة عملة). وهذا يمثل حالة عدم الفاعلية في علاقة التحوط التي تنشأ من التغير في تواريخ الدفع المسبق المقدرة.

* انظر الفترة مثال ٨.
† أي، ٢٠,٠٤٧,٤٠٨ وحدة عملة - ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. انظر الفترة مثال ٧.

بداية الشهر الثاني

مثال ١٦ في ١ شباط ١٩٢٠، تباع المنشأة (أ) جزء من الأصول في فترات زمنية مختلفة. وتحسب المنشأة (أ) أنها قد باعت $\frac{8}{1}$ % من إجمالي محفظة الأصول. ولأنه قد تم تخصيص الأصول في فترات زمنية من خلال تخصيص نسبة مئوية من الأصول (بدلاً من الأصول المفردة) في كل فترة زمنية، فإن المنشأة (أ) تحدد أنها لا تستطيع التأكيد في أي فترة زمنية محددة تم جدولة الأصول المباعة. وبالتالي فإنها تستخدم أساس منطقياً ومنطقياً للتخصيص. وبناءً على حقيقة أنها باعت مجموعة تمثيلية من الأصول في المحفظة، تخصص للمنشأة (أ) عملية بيع تمثيلية على الفترات الزمنية.

مثال ١٧ وعلى هذا الأساس، تقوم المنشأة (أ) بحساب أنها قد باعت $\frac{8}{1}$ % من الأصول المخصصة لفترة الثلاثة أشهر، ويعني هذا ٨ مليون وحدة عملة (٣/١ % من ٩٦ مليون وحدة عملة). والعوائد الممتثلة هي ٨,٠١٨,٤٠٠، تساوي القيمة المعادلة للأصول. وعند إلغاء الإعراف بالأصول، تقوم المنشأة (أ) بإلغاء المبلغ الذي يمثل التغير في القيمة المعادلة للأصول المحوطة التي تم بيعها الآن من بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية. وهذه هي نسبة $\frac{8}{1}$ % من إجمالي رصيد بند السطر بقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة، ويعني هذا ٣,٧٩٣ وحدة عملة.

مثال ١٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبية التالية للاعتراف ببيع الأصل وإلغاء جزء من الرصيد في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية:

المدين	النقد	٨,٠١٨,٤٠٠ وحدة عملة
الدائن	الأصل	٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٣,٧٩٣ وحدة عملة
الدائن	بيان للدخل (الأرباح)	١٤,٦٠٧ وحدة عملة

لإعتراف ببيع الأصل بالقيمة المعادلة والإعتراف بالأرباح على البيع.

لأن التغير في مبلغ الأصول ليس منسوباً إلى التغير في سعر الفائدة المحوطة، فإنه لا تكشاً عدم فاعلية.

مثال ١٩ لدى المنشأة (أ) الآن قيمة ٨٨ مليون وحدة عملة من الأصول وقيمة ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات في هذه الفترة. وبالتالي فإن صافي المبلغ الذي تريد المنشأة أن تحوطه الآن هو ٨ مليون وحدة عملة وبناءً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة على أنها بند محوط.

مثال ٢٠ تقرر المنشأة (أ) تحليل أداة لتحوط من خلال تعيين جزء من المبالغة الأصلية فقط على أنه أداة تحوط. وبناءً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة أو ٤٠ % من المبلغ الاسمي للمبالغة الأصلية على أنها أداة لتحوط مع عمر متبقي مدته شهران وقيمة ثلاثة تساوي ١٨,٩٦٣ وحدة عملة^٢. وهي تتماشى أيضاً مع متطلبات التعيين الأخرى في الفقرات ٨٨ (أ) تنفيذاً ١١٩ من المعيار. ويتم تصنيف قيمة ١٢ مليون وحدة عملة للمبلغ الاسمي للمبالغة التي لم تعد معينة على أنها أداة تحوط إما على أنها محتفظ بها للتداول مع تغيرات في القيمة المعادلة المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة أو يتم تعيينها على أنها أداة تحوط في تحوط آخر^٣.

* المبلغ المتحقق عند بيع الأصل هو القيمة المعادلة للأصل المدفوع مسبقاً، وهو أقل من القيمة المعادلة للأصل المكافئ غير المدفوع مسبقاً الموضح في الفترة مثال ٧.

† ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة X ٤٠ %.

§ يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن ترمز مبالغة معادلة مع المبلغ الاسمي وقيمتها ١٢ مليون وحدة عملة لتحويل وضعها وتعين كامل قيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من المبالغة الموجودة وكلل ١٢ مليون وحدة عملة لمبالغة المعادلة الجديدة على أنها أداة تحوط.

مثال ٢١ وكما في ١ شباط ١٩٢٠ وبعد محاسبة بيع الأصول، يكون بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية هو ٤١,٧١٨ وحدة عملة (٤٥,٥١١ - ٣,٧٩٣)، والذي يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة لقيمة ١٧٦ مليون وحدة عملة^٥ من الأصول. ولكن كما في ١ شباط ١٩٢٠، تقوم المنشأة (أ) بتحويل ٨ مليون وحدة عملة من الأصول فقط والتي لها تغير تراكمي في القيمة العادلة قيمته ١٨,٩٦٣ وحدة عملة^٦. وترتبط قيمة بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المتبقي هي ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة^٧ بمبلغ الأصول الذي لا تزال المنشأة (أ) تحتفظ به ولكنها لم تعد تحوطه. وتبعاً لذلك، تقوم المنشأة (أ) بإطفاء هذا المبلغ على العمر المتبقي للفترة، ويعني ذلك إطفاء ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة خلال شهرين.

مثال ٢٢ تحدد المنشأة (أ) أنه ليس من العملي استخدام طريقة الإطفاء بناءً على علائ إعادة الحساب الفعال وبالتالي استخدام طريقة القسط الثابت.

نهاية الشهر الثاني (٢٨ شباط ١٩٢٠)

مثال ٢٣ في ٢٨ شباط ١٩٢٠، عندما تقوم المنشأة (أ) باختيار الفاعلية مرة أخرى، فإن سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن لا يتغير. ولا تراجع المنشأة (أ) توقعاتها للدفع المسبق، وتكون القيمة العادلة لمباينة سعر الفائدة المعينة مع المبلغ الاسمي وقيمه ٨ مليون وحدة عملة هي (٩,٥١٨ وحدة عملة^٨) (تعتبر المباينة إلتزاماً). وتقوم المنشأة (أ) أيضاً بحساب القيمة العادلة لقيمة ٨ مليون وحدة عملة من الأصول المحوطة على كما في ٢٨ شباط ١٩٢٠ على أنها ٨,٠٠٩,٥١٨ وحدة عملة^٩.

مثال ٢٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القیود المحاسبية التالية المرتبطة بالتحوط في هذه الفترة الزمنية:

المدين	النقد
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)
٧١,٧٠٧ وحدة عملة	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة).	

المدين	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)
٧١,٧٠٧ وحدة عملة	٦٢,١١٥ وحدة عملة
٩,٥٩٢ وحدة عملة	النقد

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المباينة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشترك
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)
٩,٤٤٥ وحدة عملة	٩,٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة لجزء من المباينة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة) (٩,٥١٨ وحدة عملة - ١٨,٩٦٣ وحدة عملة).

الدائن	بيان الدخل (الخصائر)
بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩,٤٤٥ وحدة عملة
٩,٤٤٥ وحدة عملة	

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط (٨,٠٠٩,٥١٨ وحدة عملة - ١٨,٩٦٣ وحدة عملة).

^٥ ١٩,٢ مليون وحدة عملة - (٨ % X ١٩,٢ مليون وحدة عملة).
^٦ ٤١,٧١٨ وحدة عملة X (٨ مليون وحدة عملة / ١٧,٦ مليون وحدة عملة).
^٧ ٤١,٧١٨ وحدة عملة - ١٨,٩٦٣ وحدة عملة.

^٨ ٢٣,٧٥٥ وحدة عملة (راجع الفترة IIE8) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).
^٩ ٢٠,٠٢٣,٧٥٥ وحدة عملة (راجع الفترة IIE7) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

مثال ٢٥ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال ٢٦ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

الدائن	بيان الدخل (للمصارف)	١١,٣٧٨ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	١١,٣٧٨ وحدة عملة ^(١)

للاعترااف بكلفة الإطفاء في الفترة.

٢٢,٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

نهاية الشهر الثالث

مثال ٢٧ لا يطرأ تغيير جديد على مبلغ الأصول أو الإلتزامات خلال الشهر الثالث في فترة الثلاثة أشهر. وفي ٣١ آذار ١٢٢٠ تستحق الأصول والمبالة ويتم الإعترااف بجميع الأرصدة في حساب للربح أو الخسارة.

مثال ٢٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي للتالية المرتبطة بهذه الفترة:

المدين	النقد	٨,٠٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	الأصل	٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة

للاعترااف بالفائدة والنقد المستلمين عند تاريخ استحقاق المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة)

المدين	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)	٦٢,١١٥ وحدة عملة
للدائن	النقد	٩,٥٩٢ وحدة عملة

للاعترااف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبالة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشرق	٩,٥١٨ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)	٩,٥١٨ وحدة عملة

للاعترااف بنهاية صلاحية الجزء من المبالة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

للدائن	بيان الدخل (المصارف)	٩,٥١٨ وحدة عملة
للدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩,٥١٨ وحدة عملة

لإلغاء رصيد بند السطر المنفصل عند نهاية صلاحية الفترة.

مثال ٢٩ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال ٣٠ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

الدائن	بيان الدخول (الخصائر)	١١,٣٧٧ وحدة عملة
للدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية	١١,٣٧٧ وحدة عملة
العمومية		
للاعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.		

٢٢٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

الملخص

مثال ٣١ يلخص الجدول أنهاء ما يلي:

- (أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية؛
- (ب) القيمة العادلة للمشتقة؛
- (ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط خلال فترة لثلاثة أشهر للتحوط كاملة؛ و
- (د) دخل للفائدة ومصاريق الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

الوصف	١ كانون الثاني ١×٢٠	٣١ كانون الثاني ١×٢٠	١ شباط ١×٢٠	٢٨ شباط ١×٢٠	٣١ آذار ١×٢٠
مبلغ الأصول المحوطة	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	١٩,٢٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠

(أ) التغيرات في بند المظهر المنفصل في الميزانية العمومية مرّحل من سبق

الرصيد المطلوب	صفر	صفر	صفر	٢٢,٧٥٥	١١,٣٧٧
إطفائه					
الرصيد المتبقي	صفر	صفر	٤٥,٥١١	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨
طرح: التعديلات على	صفر	صفر	(٣,٧٩٣)	صفر	صفر
بيع الأصل					
التعديلات للتغير في	صفر	٤٥,٥١١	صفر	(٩,٤٤٥)	(٩,٥١٨)
القيمة العادلة للبند					
المحوط					
الإطفاء	صفر	صفر	صفر	(١١,٣٧٨)	(١١,٣٧٧)

مرحل إلى لاحق

الرصيد المطلوب	صفر	صفر	٢٢,٧٥٥	١١,٣٧٧	صفر
إطفائه					
الرصيد المتبقي	صفر	٤٥,٥١١	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨	صفر

(ب) القيمة العادلة للمشتقة.

١ كانون الثاني	٣١ كانون الثاني	١ شباط	٢٨ شباط	٣١ آذار
١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠
لثاني				
٢٠,٠٠٠,٠٠٠ مليون	صفر	٤٧,٤٠٨	-	-
وحدة عملة				
١٢,٠٠٠,٠٠٠ مليون	صفر	-	٢٨,٤٤٥	لم يعد محبنا على أنه أداة تحوط
وحدة عملة				
٨,٠٠٠,٠٠٠ مليون	صفر	-	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨
وحدة عملة				
صفر	٤٧,٤٠٨	٤٧,٤٠٨	٩,٥١٨	صفر
لإجمالي				

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط

١ كانون الثاني	٣١ كانون الثاني	١ شباط	٢٨ شباط	٣١ آذار
الثاني	الثاني			
١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠
صفر	٤٥٥١١	لا ينطبق	(٩٤٤٥)	(٩٥١٨)
صفر	(٤٧٤٠٨)	لا ينطبق	٩٤٤٥	٩٥١٨
صفر	(١٨٩٧)	لا ينطبق	صفر	صفر
صفر	صفر	لا ينطبق	(١١٣٧٨)	(١١٣٧٧)

إضافة إلى ذلك، فإن هناك أرباح على بيع الأصول قيمتها ١٤,٦٠٧ وحدة عملة في ١ شباط ١×٢٠.

يتبع...

...نتيج

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطتين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

حساب الربح أو الخسارة المعترف بها	١ كانون الثاني ١٩٢٠	٣١ كانون الثاني ١٩٢٠	١ شباط ١٩٢٠	٢٨ شباط ١٩٢٠	٣١ آذار ١٩٢٠
للمبلغ المحوط		١٩٢٠			
دخل الفائدة					
- على الأصل	صفر	١٧٢,٠٩٧	لا ينطبق	٧١,٧٠٧	٧١,٧٠٧
- على المبادلة	صفر	١٧٩,٢٦٨	لا ينطبق	٦٢,١١٥	٦٢,١١٥
مصاريف الفائدة					
على المبادلة	صفر	(١٧٩,٢٦٨)	لا ينطبق	(٧١,٧٠٧)	(٧١,٧٠٧)

المحتويات

إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأصول المالية: الاعتراف والقياس

القسم أ: النطاق

- ١.١ ممارسة لتسوية بالصفائي : للعقد الأجل لشراء سلعة
٢.١ خيار بيع أصل غير مالي

القسم ب: تعريفات

- ١.٠١ تعريف الأداة المالية : سبيكة ذهبية
٢.٠١ تعريف المشتقة : أمانة على المشتقات وأسمها
٣.٠١ تعريف المشتقة : لتسوية في تاريخ مستقبلي، مبادلة أسعار فائدة مع التسديد بالصفائي أو الإجمالي
٤.٠١ تعريف المشتقة : مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدما (الالتزام ببيع سعر فائدة ثابت يرفع مقدما بتاريخ بدء سريان الاتفاق أو لاحقا)
٥.٠١ تعريف المشتقة : مبادلة سعر الفائدة المدفوعة مقدما أو المدفوعة متغيره والمقبوضة الثابتة
٦.٠١ تعريف المشتقة : إجراء التقلص بين القروض
٧.٠١ تعريف المشتقة : الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته
٨.٠١ تعريف المشتقة : عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات
٩.٠١ تعريف المشتقة : العقد الأجل المدفوع مقدما
١٠.٠١ تعريف للمشتقة: الإستثمار المبني بالصفائي
١١.٠١ تعريف الإستثمار المحتفظ به للمتاجرة : المحفظة ذات نمط قطي حيث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير
١٢.٠١ تعريف المحتفظ به للمتاجرة: ترصيد (موازنة) المحفظة
١٣.٠١ تعريف الأصول المالية للنقدية بها حتى الإستحقاق : الأصل المرتبط بمؤشرات السوق
١٤.٠١ تعريف الأصول المالية للنقدية بها حتى الإستحقاق : الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار
١٥.٠١ تعريف الأصول المالية للنقدية بها حتى الإستحقاق : البيع اللاحق لعملية تخفيض التصنيف
١٦.٠١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : المبيعات المسموح بها
١٧.٠١ تعريف الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق : المبيعات إستجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة
١٨.٠١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق : الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) واتفاقية إفراض الأوراق المالية
١٩.٠١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق : الإخلال
٢٠.٠١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"
٢١.٠١ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة
٢٢.٠١ تعريف القروض والنظم المدينة : أدوات حقوق الملكية
٢٣.٠١ تعريف القروض والنظم المدينة للمنشأة: ودائع البنوك في البنوك الأخرى
٢٤.٠١ تعريف التكلفة المطفأة: أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءاً على سعر السوق

٢٥.ب	تعريف التكلفة المطفأة : أوقات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص
٢٦.ب	مثال على احتساب التكلفة المطفأة : الأصل المالي
٢٧.ب	مثال على حساب التكلفة المطفأة : أوقات الدين ذات دفعات الفوائد المتدرجة
٢٨.ب	عقود "الأسلوب المنتظم" : عدم وجود سوق ثابتة محددة
٢٩.ب	عقود "الأسلوب المنتظم" : العقود المستقبلية
٣٠.ب	عقود "الأسلوب المنتظم" : ما هي شروط التسيّد المعتادة الواجبة للتطبيق؟
٣١.ب	عقود "الأسلوب المنتظم" : شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء
٣٢.ب	الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسيّد

القسم ج : المشتقات المثبتة

١.ج	المشتقات المثبتة : فصل أداة الدين الأساسية
٢.ج	المشتقات المثبتة : فصل حق الخيار المثبت
٣.ج	المشتقات المثبتة : محاسبة السند القابل للتحويل
٤.ج	المشتقات المثبتة : حوافز حقوق الملكية
٥.ج	المشتقات المثبتة : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي
٦.ج	المشتقات المثبتة : الأدوات المركبة
٧.ج	المشتقات المثبتة : عقود البيع والشراء بالعملة الأجنبية
٨.ج	المشتقات المثبتة : شرط العملة الأجنبية غير ذات العلاقة
٩.ج	مشتقات العملة الأجنبية المثبتة : عملة التجارة العالمية
١٠.ج	المشتقات المثبتة : يسمح لحامل الأداة (ولكن غير مطلوب منه) التسيّد بدون استعادة كامل استثماره المسجل

١١.ج	المشتقات المثبتة : التقدير الموثوق للقيمة العادلة
------	---

القسم د : الإعتراف وإلغاء الإعتراف

١.د	الإعتراف المبني
١.١.د	الإعتراف : للضمانات النقدية
٢.د	الأسلوب المنتظم في شراء أو بيع أصل مالي
١.٢.د	تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسيّد : المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء
٢.٢.د	تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسيّد : المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع
٣.٢.د	محاسبة تاريخ التسيّد : تبادل الأصول المالية غير النقدية

القسم هـ : القياس

١.هـ	القياس المبني للوصول والالتزامات المالية
١.١.هـ	القياس المبني : تكاليف إجراء العملية
٢.هـ	اعتبارات قياس القيمة العادلة
١.٢.هـ	اعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الإستثمار
٢.٢.هـ	قياس القيمة العادلة : الحيازات الكبيرة

٣.٨	الأرباح والخسائر
١.٣.٨	الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبادل الأسهم
٢.٣.٨	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكونات العملة الأساسية
٣.٣.٨	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- فورقات للصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي: حقوق ملكية أو الدخل ؟
٤.٣.٨	التدخل فيما بين معيار المحاسبة الدول ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١
٤.٨	النقصان وعدم قابلية الأصول المالية للتحصيل
١.٤.٨	الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع
٢.٤.٨	النقصان : الخسائر المستقبلية
٣.٤.٨	تقدير الإنخفاض : في الأصل والفاقد
٤.٤.٨	تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط التهمة للعلة
٥.٤.٨	الإنخفاض في القيمة : مصفوفة للتخصيص
٦.٤.٨	الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة
٧.٤.٨	الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة
٨.٤.٨	الإنخفاض في القيمة : الإعتراف بالضمنان
٩.٤.٨	الإنخفاض في قيمة الأصول غير المالية المتوفرة للبيع
١٠.٤.٨	الإنخفاض في القيمة: ما اذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالبا؟

القسم و : التحوط

١.٠	أنواع التحوط
١.١.٠	لتحوط لمخاطر القيمة للعلة لسداد صائر بعملة أجنبية
٢.١.٠	لتحوط باستخدام أصول مالية أو التزامات مالية غير مشتقة
٣.١.٠	محاسبة للتحوط : استخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة
٤.١.٠	لتحوطات لادخالية
٥.١.٠	نقص عقود المشتقات لادخالية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفلدة
٦.١.٠	نقص عقود المشتقات لادخالية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية
٧.١.٠	المشتقات الدخالية: أمثلة على تطبيق السؤال ١.٠ و ٦
٨.١.٠	اجتماع للخيارات المشتراء والخيارات المكتوبة
٩.١.٠	إستراتيجية التحوط ذات الداللية الحيادية
١٠.١.٠	أداة تحوط: خيار البيع غير المجزي
١١.١.٠	نسبة التكتفقات النقدية لأداة مالية نقدية
١٢.١.٠	التحوط لأكثر من نوع ولحد من المخاطر
١٣.١.٠	أداة تحوط: عقد صرف عملات مستقبلي بعملات أجنبية مزدوجة
١٤.١.٠	مبادلات للتسوية المتزامنة وإستعمال إحداهما كدالة تحوط
٢.٠	بنود التحوط
١.٢.٠	هل يمكن تغيير الميثقتات كبند تحوط
٢.٢.٠	تحوط للتدقيق النقدي: الإصدار المتوقع لدين ذو فلة ثابتة
٣.٢.٠	مركز الودائع غير الملموسة

محاسبة التحوط: التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية	٤.٢.و
تحوطات التكلفة النقدي : التحوط الكلي المفرد	٥.٢.و
علاقات التحوط: المخاطر على مستوى كامل المشروع	٦.٢.و
تحوط التكلفة النقدي: عالية متوقعة متعلقة بحقوق ملكية المشروع	٧.٢.و
محاسبة التحوط: خطر عدم تحقق عملية	٨.٢.و
الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق - التحوط لدفعات فوائد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة	٩.٢.و
البنود المحتوط بها: شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق	١٠.٢.و
تحوط التكلفة النقدي: إعادة إستثمار الأموال التي يتم تحصيلها من الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق	١١.٢.و
محاسبة لتحوط: الأصل المالي القابل للدفع المسبق	١٢.٢.و
تحوط للقيمة العادلة: المخاطر التي قد تؤثر على الدخل المعان	١٣.٢.و
عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع	١٤.٢.و
العقود الداخلية : مشتقة التفاضل الخارجية المفردة	١٥.٢.و
العقود الداخلية: عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصافي	١٦.٢.و
لتخطيط لجزء من الفترة	١٧.٢.و
أداة تحوط: مبادلة أسعار الفائدة لمعاملات متداخلة	١٨.٢.و
البنود المحتوط لها: التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم يتم المتاجرة بها بشكل عمومي	١٩.٢.و
محاسبة التحوط : مؤشر الأسهم	٢٠.٢.و
محاسبة التحوط : التحوط لصافي الأصول والالتزامات	٢١.٢.و
التحوط المحاسبي	٣.و
تحوط التكلفة النقدي: التكاليف النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت	١.٣.و
تحوط التكلفة النقدي: إعادة إستثمار التكاليف النقدية ذات سعر فائدة ثابت	٢.٣.و
تحوطات العملة الأجنبية	٣.٣.و
تحوطات التكلفة النقدي لعملة أجنبية	٤.٣.و
تحوط للقيمة العادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير	٥.٣.و
تحوط للقيمة العادلة : المخزون	٦.٣.و
محاسبة التحوط : العملية المتوقعة	٧.٣.و
تصنيف التحوطات بلأثر رجعي	٨.٣.و
محاسبة التحوط : التخصص عند بداية التحوط	٩.٣.و
محاسبة التحوط : التعرف على العملية المتوقعة المحتوط لها	١٠.٣.و
تحوط التكلفة النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة	١١.٣.و
علم فاعلية التحوط	٤.و
التحوط على أساس ما بعد الضريبة	١.٤.و
فاعلية للتحوط: التقييم على أساس تركمي	٢.٤.و
فاعلية التحوط : مخاطر لتتمان النظير	٣.٤.و
فاعلية للتحوط : اختبارات لفاعلية	٤.٤.و
فاعلية التحوط : التفاضل بنسبة لكل من ١٠٠%	٥.٤.و
افتراض فاعلية للتحوط كاملة	٧.٤.و

٥.٠ تحوط التكلفة النقدي

١.٥.٠ محاسبة التكلفة النقدي : الأصل النقدي غير المشكك والالتزام النقدي غير المشكك المستخدم كدالة تحوط

٢.٥.٠ تحوطات التكلفة النقدية : أداء أداة التحوط (١)

٣.٥.٠ تحوطات التكلفة النقدية : أداء أداة التحوط (٢)

٤.٥.٠ تحوطات التكلفة النقدية : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة

٥.٥.٠ تحوطات التكلفة النقدية : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين

٦.٥.٠ تحوطات التكلفة النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملية لأجنبية

٦.٠ التحوط : نتائج أخرى

١.٦.٠ محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية

٢.٦.٠ اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي

٣.٦.٠ مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الوارد بالسؤال ٢.٦.٠

٤.٦.٠ محاسبة التحوط: لفائض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي

٥.٦.٠ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- تحوط القيمة العادلة لأصل مقوم بالتكلفة

القسم ٧: أخرى

١.٧.٠ الإفصاح عن التخفيضات في القيمة العادلة

٢.٧.٠ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٧- محاسبة التحوط: بيان التكاليف النقدية

إرشادات التنفيذ

معيير المحاسبة الدولي ٣٩:

الأنوات المالية: الإعراف والقياس

هذا الدليل ملحق، ولا يعتبر جزءاً من معيير المحاسبة الدولي ٣٩

القسم أ: النطاق

١.١ أسلوب التسديد بالصفافي : العقد الآجل لشراء سلعة

يتعقد المشروع هـ و ي عقد آجل ذا سعر ثابت لشراء مليون كيلو غرام من النحاس . العقد يسمح للمشروع هـ و ي بأن يستلم فعلاً كمية من النحاس بعد ١٢ شهر، أو أن يستلم أو يدفع مبلغ نقدي كتسوية صفافية، على أساس التغير في القيمة للعقولة للنحاس. فهل يعتبر هذا العقد مشتقة ؟

رغم أن هذا العقد تتوفر فيه عناصر تعريف المشتقة، فليس بالضرورة اعتباره مشتقة. فالعقد هو أداء مشتقة لأنه يوجد استثمار مبدئي صفافي، وأنه مبني على سعر النحاس، وسيتم تسديده بتاريخ لاحق. ولكن على أية حال، إذا كان المشروع هـ و ي ينوي تسديد العقد باستلام البضاعة ولا يوجد ممارسة تاريخية للتسوية لعقد مماثل للتسديد بالصفافي نقداً أو استلام بضاعة النحاس وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فإن العقد لا يعامل كمشتقة بموجب معيير المحاسبة الدولي ٣٩ وبدلاً من ذلك، يعتبر كعقد معد للتسديد.

٢.١ خيار بيع أصل غير مالي

المشروع هـ و ي يمتلك مبنى مكاتب. المشروع هـ و ي دخل في اتفاق خيار بيع مع مستثمر يسمح للمشروع هـ و ي ببيع المبنى للمستثمر بمبلغ ١٥٠ مليون. والقيمة الحالية للمبنى ١٧٥ مليون. وينتهي حق الخيار خلال ٥ سنوات. إذا ما تمت ممارسة الخيار يمكن أن يتم تسديده إما بالتسليم الفعلي أو نقداً بالصافي وذلك حسب رغبة مشروع هـ و ي. فكيف يتم اعتبار هذا الخيار ومعالجته من قبل كل من مشروع هـ و ي والمستثمر ؟

بالنسبة للمحاسبة لدى مشروع هـ و ي فهي تعتمد على نيته وممارسته السابقة فيما يتعلق بالتسديد. ورغم أن العقد يستوفي شروط تعريف المشتقة، فإن مشروع هـ و ي لا يتعامل معه كمشتقة إذا كان ينوي تسديد العقد بتسليم المبنى، إذا مارس مشروع هـ و ي الخيار ولم توجد خبرة سابقة بالتسديد بالصافي (المعيار ٣٩ الفقرة ٥ و المعيار ٣٩ الفقرة من التطبيقات الإرشادية ١٠).

لما المستثمر، فهو على أي حال، لا يستطيع أن يستنتج أن حق الخيار لم يتم الدخول فيه من أجل الوفاء بقصد المستثمر في الشراء، أو البيع، أو الإستعمال لأن المستثمر لا يستطيع المطالبة بالتسليم (الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولذلك، فإن على المستثمر أن يتعامل مع العقد كمشتقة وبغض النظر عن الممارسات السابقة، فإن نية المستثمر ليس لها تأثير سواء كان التسديد بالتسليم أو بالنقد. فالمستثمر قد أعطى خياراً، والخيار المكتوب الذي يكون فيه للحامل لخيار التسليم الفعلي أو التسديد نقداً بالصافي لا يمكن أبداً أن يقي بمتطلبات التسليم العادي المؤهلة للإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للمستثمر وذلك لأن كاتب الخيار لا يمتلك القدرة لتلبية متطلبات التسليم.

وعلى كل حال، إذا كان العقد عقد أجل بدلاً من أن يكون خياراً، وإذا كان العقد يتطلب تسليماً مادياً وتقارير المنشأة لا تمتلك ممارسة سابقة بالتسديد نقداً أو استلام بضاعة المبنى وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد أرباح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو للتعامل بالهامش، فإن العقد لا يعامل كمشتقة.

^١ في هذا الحليل، المبالغ التقديرية تحدد بـ "وحدة نقد" (ون).

القسم ب: تعريفات

ب. ١ تعريف الأداة المالية: سبيكة ذهبية

هل السبيكة الذهبية أداة مالية (مثل النقد) لم إنها سلعة؟

هي سلعة، فرغم السيولة العالية، فإن السبيكة الذهبية لا تعطي حقاً تعاقدياً باستلام نقد أو أصل مالي أخرى.

ب. ٢ تعريف المشتقة : أمثلة على المشتقات وأسسها

ما هي أمثلة عقود المشتقات العلانية وأسسها المعروفة ؟

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعرف المشتقة على النحو التالي:

إن المشتقة هي أداة مالية أو عقود أخرى ضمن نطاق هذا المعيار تتصف بالصفات الثلاثة التالية:

(أ) تتغير قيمتها تبعاً للتغير في سعر فائدة محدد، أو في سعر ورقة مالية، أو في سعر سلعة، أو في سعر صرف عملة أجنبية، أو في مؤشر أسعار أو أسعار فائدة، أو أسعار أو تصنيف الائتماني أو مؤشر تصنيف أو متغير مشابه يزداد في حالة الأصول المالية غير المتغيرة ولا يحدد كجزء من العقد (يطلق عليه أحياناً تعبير "الأسس")؛

(ب) لا يلزمها استثمار صافي أولي أو استثمار أولي صافي بسيط نمية إلى الأنواع الأخرى من العقود التي لها رد فعل مشابه للتغيرات في أوضاع السوق؛

(ج) ويتم تسليدها في تاريخ مستقبلي.

نوع العقد	متغير التسعير / للتسديد الرأسمالي (المتغير الأساسي)
عقد مقايضة سعر الفائدة	أسعار الفائدة
عقد مقايضة عملة (مبادلة عملة أجنبية)	أسعار الصرف
مقايضة سلع	أسعار السلع
مقايضة أسهم	أسعار الأسهم
مقايضة لائتمان	(أسهم مشروع آخر)
مقايضة الائتماني/مؤشر الائتمان أو سعر الائتمان	التصنيف الائتماني/مؤشر الائتمان أو سعر الائتمان
مقايضة العقد الإجمالي	مجموع القيمة العائدة بمرجع الأصل وأسعار الفائدة وأسعار الفائدة
خيار سندات خزانة مشتري أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار السندات
خيار عملة مشتري أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار العملات
خيار سلعة مشتري أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار السلع
خيار أسهم مشتري أو مباع (شراء أو بيع)	سعر المصهم (السعر أسهم مشروع آخر)

يتبع...

نوع العقد	متغير التسعير / للتسديد الرئيسي (المتغير الأساسي)
عقود سلع مستقبلية	أسعار السلع
عقود مالية أجلة لأسعار الفائدة مرتبطة بالديون الحكومية (عقود الخزينة الأجلة)	أسعار الفائدة
عقود عملة أجلة	أسعار العملة
عقود سلع أجلة	أسعار السلع
عقود أسهم أجلة	أسعار الأسهم
	(لشهم مشروع آخر)

للقائمة أعلاه تعطى أمثلة للعقود التي تعتبر عادة كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. هذه القائمة ليست شاملة لجميع العقود. كل عقد مرتبط بسعر فائدة أو بسعر عمله أو سلعة يمكن أن يكون مشتق. وعلاوة على ذلك، وحتى لو كانت الأداة ينطبق عليها تعريف عقد المشتقة، فإنه قد ينطبق عليها نصوص خاصة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كان تكون مثلاً مشتقة حق (انظر الفقرة ١ للتطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩ والفقرة ٢ من التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩) أو عقد سلع (انظر الفقرة ٥ للتطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩، الفقرة ١٠ والفقرة ٢١ للتطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٢، والفقرة ٢٤ للتطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٢). لذلك فإن على المشروع تقييم العقد ليقرر ما إذا كانت هناك خصائص أخرى من خصائص المشتقة وما إذا كانت تنطبق عليها نصوص خاصة.

ب. ٣. تعريف المشتقة: للتسديد في تاريخ مستقبلي، مبالغة أسعار فائدة مع التسديد بالصفافي أو الإجمالي.

لفرض تحديد ما إذا كانت مبالغة أسعار فائدة هي أداة مشتقة مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يختلف الأمر إذا كان الفريقان يفعّلان نفعات القوائد كل منهما إلى الآخر (التسديد بالإجمالي) أو أن تكون التسديد على أساس الصفافي.

كلا . إن تعريف المشتقة لا يعتمد على التسديد بالصفافي أو الإجمالي.

لإيضاح ذلك: المشروع أ ب ج دخل في عقد مقايضة أسعار فائدة مع المشروع المناظر (هـ و ي) ويقضي العقد بأن يدفع المشروع أ ب ج سعر فائدة ثابت يبلغ ٨% وأن يستلم مبلغاً متغيراً مبني على سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة أشهر ويتغير كل ثلاثة أشهر، وتحدد المبالغ الثابتة والمتغيرة على أساس مبلغ اسمي قدره ١٠٠ مليون. ولا يتبادل المشروعان أ ب ج، هـ و ي المبالغ الاسمية. فيقع المشروع أ ب ج أو يستلم مبالغ نقدية صافية كل ٣ شهور على أساس الفرق بين الفائدة للبالغة ٨% وسعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور، وبالتناوب يمكن أن يكون للتسديد بالإجمالي.

ينطبق على هذا العقد تعريف المشتقة بغض النظر عما إذا كان هناك تسديد بالصفافي أو بالإجمالي لأن القيمة تتغير تبعاً للتغير في متغير أساسي ضمني (وهو سعر الفائدة بين البنوك)، ولأنه لا يوجد استثمار أولي صافي ولأن للتسديد يحصل في تواريخ مستقبلية.

ب. ٤. تعريف المشتقة: مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (الإلتزام بدفع سعر فائدة ثابت يدفع عند إجراء الاتفاق أو بتاريخ لاحق)

إذا قام أحد الطرفين مقدماً بدفع للإلتزام بموجب عقد مقايضة أسعار فائدة على أساس الدفع الثابت، والقبض المتغير، وذلك بتاريخ إنشاء العقد، فهل تعتبر هذه المقايضة أداة مالية مشتقة؟

نعم.

وإيضاح ذلك: المشروع س دخل بـ ١٠٠ مليون نظرية بدفع ثابت لمدة خمس سنوات. في مقايضة أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمقبوضة متغيرة، مع المشروع المناظر ج، وإن سعر الفائدة على الجزء المتغير من المقايضة يتم تثبيته على أساس ربع سنوي وبسعر الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. لما سعر الفائدة على الجزء الثابت من المقايضة فهو ١٠% سنوياً. ويدفع المشروع س مقدماً التزمه الثابت بموجب المقايضة مبلغ ٥٠ مليون (١٠٠ مليون \times ١٠ بالمائة \times ٥ سنوات) وذلك عند إجراء الاتفاق، وخصمها باستعمال أسعار الفائدة في السوق، مع احتفاظه بحقه باستلام دفعات فوائد على مبلغ ١٠٠ مليون، التي تربط ربع سنوياً على أساس سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور وذلك على مدى عمر المقايضة.

إن الإستثمار الصافي المبدئي في عقد مقايضة أسعار الفائدة هو لكل كثيراً من القيمة الاسمية التي تحسب عليها الدفعات المتغيرة من الجانب المتغير. ويتطلب العقد استثماراً مبدئياً صافياً بسيطاً بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من العقود، التي تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في عوامل السوق مثل السندات ذات الفائدة المتغيرة. لذلك، فإن عقد المقايضة يحقق "لا يوجد استثمار صافي أو استثمار مبدئي صافي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستتاه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ورغم أن المشروع س ليس عليه إلتزام أداء مستقبلي فإن التسديد النهائي للعقد هو بتاريخ مستقبلي وقيمة العقد تتغير تبعاً للتغيرات في مؤشر الفائدة بين البنوك، وبالتالي فإن العقد يعتبر عقد مشتقة.

هل تتغير الإجابة إذا تم الوفاء بالتزام دفع الفائدة الثابتة في تاريخ لاحق للإعتراف المبني؟

إذا تم رفع الجزء الثابت خلال المدة، فإن ذلك يعتبر إنهاء لاتفاق للمقايضة وإنشاء أداة جديدة سيتم تقييمها (بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب. ٥. تعريف المشتقة: مبادلة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً أو للمدفوعة متغيرة والمقبوضة ثابتة

إذا دفع فريق مقدماً وعند إنشاء العقد أو لاحقاً له للتزامه بالدفع بموجب مقايضة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة فهل عقد المقايضة يعتبر أداة مالية مشتقة؟

كلا. فإن العقد مقايضة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة لا يعتبر مشتقة إذا تم الدفع عند إنشاء العقد ولا يعود مشتقة إذا تم الدفع مقدماً وبعد إنشاء العقد لأنها تغطي عائداً على المبلغ المدفوع مقدماً (الإستثمار) بالمقارنة مع العائد على أداة الدين ذات التدفق النقدي الثابت. "لا يوجد استثمار صافي أو استثمار مبدئي صافي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستتاه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق" هو معيار اعتبار العقد أداة مشتقة.

إيضاح ذلك: المشروع من دخل في مقايضة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة بقيمة اسمية ١٠٠ مليون ولمدة خمس سنوات مع الجهة المناظرة ج. إن الجانب المتغير من المقايضة يستند بشكل ربع سنوي على أسعار الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما دفعات الفائدة الثابتة بموجب المقايضة فتحسب على أساس ١٠% من القيمة الاسمية للمقايضة أي ١٠ ملايين كل سنة. يقوم مشروع س بالدفع مقدماً للأنزاه بموجب الجانب المتغير من المقايضة وذلك عند إنشاء المقايضة وبأسعار السوق الجارية، بينما يحتفظ بحقه في استلام دفعات فوائد ثابتة سنوياً بنسبة ١٠% على مبلغ ١٠٠ مليون.

إن التكتلات النقدية الواردة بموجب العقد تحل محل تلك الواردة من أداة مالية ثابتة يعرف المشروع من أنه سيتمثل ١٠ ملايين سنوياً خلال فترة حياة عقد المقايضة. بناء عليه، الاستثمار الأولي في العقد لا بد أن يكون مساوياً لأداة مالية مألوفة من قسط سنوي ثابت. وبالتالي، فإن صافي استثمار بفائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة يكون مساوياً لصافي الاستثمار الذي يتطلب العقود الغير مشتقة التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق. لهذا السبب فإن الأداة لا ينطبق عليها عدم وجود استثمار صافي أو وجود استثمار صافي مبدئي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستتاه للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فإن العقد لا يعمل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبإلزامه بدفع دفعات أسعار فائدة متغيرة يكون المشروع من قد قام في الواقع بمنح قرض للمشروع ج. وفي هذا الوضع فإن الأداة تعامل كقرض أنشأه المشروع ما لم يكن لدى المشروع ج.

ب. ٦. تعريف المشتقة: إجراء التفاضل بين القروض

قد يمنح المشروع أ المشروع ب قرضاً لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت ، بينما يمنح المشروع ب للمشروع أ في نفس الوقت قرضاً لخمس سنوات وبمبلغ مماثل بسعر فائدة متغير ، ولا يكون هناك تحويل رأسمال عند إنشاء العقدين لأن المشروعين أ و ب بينهما إتفاقية تصفيه ، فهل هذه تعتبر مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم . هذا ينطبق عليه تعريف المشتقة (أي أنه يوجد متغير أساسي ضمنى ولا يوجد استثمار صافي مبدئي التي تشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الإستجابة بتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق والتسديد في المستقبل)، وأن الأثر للتعاقد للقرضين يعادل عملية مقايضة أسعار صرف بدون استثمار مبدئي صافي. ولن العمليات غير المشتقة يتم تجميعها وتعامل كمشتقة عندما تزول العمليات في جوهرها إلى مشتقة، وأن المؤشرات على ذلك تشمل ما يلي :

- أنها تحصل في نفس الوقت وتقابل إحداهما الأخر.
- لكل منها نفس النظير.
- تتصلان بنفس المخاطرة.
- لا توجد حاجة إقتصادية ظاهرة أو غرض عملي هام لهيكلة للعمليات بشكل منفصل بحيث لا يمكن تحقيق هذه الحاجة أو الغرض في عملية منفردة.

ولا تتغير الإجابة إذا لم يكن لدى المشروع أ والمشروع ب إتفاقية تصفيه، لأن تعريف الأداة المشتقة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يستلزم تسوية صافية.

ب.٧ تعريف المشتقة: الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته

إن تعريف المشتقة بموجب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتطلب (أن يتم تسديد أداة الدين في تاريخ مستقبلي). هل هذا الشرط يعتبر متوفراً إذا كان هناك حق خيار من المتوقع أن لا تتم ممارسته لأنه - على سبيل المثال - غير مربح ؟

نعم. فالخيار يتم صديده عند ممارسته أو بتاريخ إستحقاقه، وإن انتهاء الخيار بحلول الإستحقاق هو نوع من التسديد حتى ولم يكن هناك أي تبادل إضافي مقترض.

ب.٨ تعريف المشتقة : عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات

المشروع ه و ي يصدر البيقات المتطقة بالصلات بالدولار الأمريكي، يبيع منتجاته في فرنسا باليورو. يتعاقد المشروع ه و ي مع بنك إستثمار لتحويل اليورو إلى دولارات أمريكية بسعر تحويل ثابت، ويتطلب العقد أن يحول مشروع ه و ي اليورو على أساس حجم مبيعاته في فرنسا مقابل دولارات أمريكية بسعر صرف ثابت قدره ٦,٠٠ ، فهل هذا العقد يعتبر مشتقة ؟

نعم . فالعقد يستند إلى أساسين متغيرين (سعر صرف العملة الأجنبية وحجم المبيعات) ، ولا ينطوي على صفائي إستثمار أو صفائي إستثمار مبدئي الذي يشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق ويوجد شرط دفع. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ، لا يستثني من نطاقه المشتقات المبيعات المبنية على حجم المبيعات.

ب.٩ تعريف المشتقة : العقد الآجل المدفوع مقدماً

دخل مشروع في عقد آجل لشراء أسهم مشروع آخر خلال علم واحد بالسعر الآجل، ودفع القيمة عند إنشاء العقد وبالسعر الجاري للأسهم. هل يعتبر هذا العقد الآجل مشتقة ؟

كلا. فالعقد الآجل لا يتوفر فيه اشتراط (أن لا يكون هناك إستثمار صفائي مبدئي أو إستثمار صفائي بسيط) ليعتبر مشتقة.

لإيضاح ذلك : المشروع ه و ي دخل في عقد آجل لشراء مليون سهم من الأسهم العادية للمشروع ك خلال مدة سنة واحدة. والقيمة الحالية للسهم ٥٠ لكل سهم بينما السعر الآجل لمدة سنة هو ٥٥ للسهم الواحد. ومطلوب من المشروع ه و ي أن يدفع مقدماً قيمة العقد الآجل عند إنشاء العقد بمبلغ ٥٠ مليون، وإن الإستثمار المبدئي في هذا العقد الآجل هو ٥٠ مليون، هو أقل من القيمة الاسمية للأساس الضمني وهو ١ مليون سهم بسعر آجل ٥٥ لكل سهم والإجمالي ٥٥ مليون. على كل حال فإن الإستثمار المبدئي للصفائي يقارب للمطلوب لأنواع أخرى من العقود يتوقع أن يكون لها نفس التجاوب مع عوامل السوق لأن أسهم للمشروع ك يمكن شراؤها منذ البداية بنفس السعر ٥٠. بالتالي فإن للعقد الآجل المدفوع مقدماً لا ينطبق عليه معيار الإستثمار المبدئي للصفائي للأداة المشتقة.

ب. ١٠ تعريف المشتقة : الإستثمار المبني الصافي

العديد من الأدوات المشتقة مثل العقود المستقبلية والخيارات المكتوبة المتعامل بها في البورصة تتطلب وجود حسابات هامش. هل حساب الهامش يعتبر جزءاً من الإستثمار المبني الصافي؟

كلا . حساب الهامش ليس جزءاً من الإستثمار المبني الصافي في الأداة المشتقة. فحسابات الهامش هي شكل من أشكال الضمانات للجهة المناظرة أو لفرقة المقاصة ويمكن أن تكون على شكل نقد أو أوراق مالية أو أصول محددة أخرى عادة أصول مثقلة، وحسابات الهامش هي أصول مستقلة يتم التعامل معها بشكل منفصل.

ب. ١١ تعريف المحتفظ به للمتاجرة : المحفظة ذات نمط فعلي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير

إن تعريف الأدوات المالية أو الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة ينص على أن (الأصول المالية أو الإلتزامات المالية يجب تصنيفها على أنها للمتاجرة إذا كان امتلاكها - جزءاً من محفظة مطابقة للأدوات المالية المستخدمة معاً أو التي يتوفر فيها دليل على نمط فعلي جديد لجني الأرباح على المدى القصير - بغض النظر عن سبب امتلاك الأداة - فما هو المقصود بالمحفظة لغرض تطبيق هذا التعريف ؟

رغم أن مصطلح "المحفظة" لم يتم تعريفه بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن السياق الذي استعمل فيه يدل على أن المحفظة هي مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم التعامل معها كجزء من مجموعة (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ، وإذا وجد دليل على وجود نمط فعلي حديث لجني الأرباح من الأدوات المالية الموجودة في مثل هذه المحفظة، فإن تلك الأدوات المالية يمكن تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة حتى لو وجد ضمن المحفظة أداء مالية مفردة يمكن الاحتفاظ بها فعلاً لفترة زمنية أطول.

ب. ١٢ تعريف المحتفظ به للمتاجرة: ترصيد (موازنة) المحفظة

المشروع أ لديه محفظة إستثمارية تتضمن أوراق مالية للديون وحقوق الملكية. وإن التوجيهات الموفقة لإدارة المحفظة تتضمن على أن مخاطر حقوق الملكية في المحفظة يجب أن تنحصر بين ٣٠ و ٥٠ بالمائة من إجمالي قيمة المحفظة. ومدير الإستثمار في المحفظة مفاوض بموازنة (ترصيد) المحفظة في حدود الإرشادات الموضوعية وذلك من خلال شراء وبيع أوراق مالية للديون وحقوق الملكية، فهل يحق للمشروع أ تصنيف الأوراق المالية على إنها متوفرة للبيع ؟

الأمر يعتمد على نية المنشأة وممارستها السابقة. إذا كان مدير المحفظة مخولاً ببيع وشراء الأوراق المالية لمعادلة وموازنة المخاطر في المحفظة، ولكن لا توجد نية للمتاجرة ولا توجد ممارسة سابقة للبيع لتحقيق الربح على المدى القصير، فإن الأوراق المالية عندئذ تصنيف على أنها متوفرة للبيع. أما إذا كان مدير المحفظة ينشط في بيع وشراء الأوراق المالية لتحقيق الربح على المدى القصير فإن الأوراق المالية في المحفظة تصنف على إنها محتفظ بها للمتاجرة.

ب. ١٣ الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق:

الأصل المرتبط بمؤشر الأسعار

المشروع أ يشتري سنداً إذا خمس سنوات مرتبطاً بمؤشر أسعار بسعر إصدار أصلي يبلغ ١٠ وسعر السوق ١٢ بتاريخ الشراء. ولا يطلب السند أي دفعات فوائد قبل الإستحقاق. أما بتاريخ الإستحقاق، فيطلب السند دفع سعر الإصدار الأصلي البالغ ١٠ زائداً مبلغ إطفاء تكميلي يعتمد على ما إذا كان مؤشر أسعار البورصة المحدد يتجاوز للمستوى المقرر سابقاً وذلك بتاريخ الإستحقاق. أما إذا كان مؤشر أسعار الأسهم لا يتجاوز

أو يعادل المستوى المحدد سابقاً فلا يبلغ أي مبلغ إطفاء تكميلي. وإذا تجاوز مؤشر أسعار الأسهم المستوى المحدد، فإن مبلغ الإطفاء التكميلي يعادل حاصل ضرب ١,١٥ في الفرق بين مستوى مؤشر أسعار الأسهم بتاريخ الاستحقاق ومستواه عند إصدار السند أصلاً مقسوماً على مستوى مؤشر أسعار الأسهم عند الإصدار الأصلي. وإن المشروع (أ) لديه فنية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بالسند حتى تاريخ الاستحقاق. هل يستطيع المشروع تصنيف السند على أنه استثمار محتفظ به لحين الاستحقاق؟

نعم. يمكن تصنيف السند على أنه محتفظ به لحين الاستحقاق لأن له دفعة ثابتة قدرها ١٠ وتاريخ استحقاق ثابت والمشروع لديه النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ به لحين الاستحقاق (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعلى كل حال، فإن عنصر مؤشر أسعار الأسهم هو خيار شراء غير متصل اتصالاً كبيراً بالحد الأدنى ويمكن فصله كمشقة مثبتة بموجب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويخصص سعر الشراء البالغ ١٢ بين أداة الدين الأساسية والمشقة المثبتة. فعلى سبيل المثال، تكون القيمة العادلة للخيار المثبت عند الشراء ٤، وتقاس أداة الدين الأساسية عند الإعتراق المبني بسعر ٨. وفي هذه الحالة فإن الخصم البالغ ٢ المشمول بالسند الأساسي (الأصل البالغ ١٠ مخصوماً منه القيمة الأصلية المسجلة البالغة ٨) يتم إطفاءه في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر السند بإستعمال أسلوب سعر القفلة الحقيقي.

ب. ١٤ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق :

الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار

هل يمكن لسند ذي دفعة ثابتة في الاستحقاق وذي تاريخ استحقاق ثابت أن يصنف على أنه استثمار محتفظ به إلى الاستحقاق، إذا كانت دفعات فوائد السند مرتبطة بمؤشر أسعار سلعة أو سهم، وكان لدى المشروع النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بالسند حتى تاريخ الاستحقاق ؟

نعم . على كل حال، فإن دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار سهم ينتج عنها مشقة مثبتة يتم فصلها ومعالجتها كمشقة بالقيمة العادلة (الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) . إن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتم تطبيقها حيث يجب أن يتم مباشرة فصل الاستثمار الأصلي في الدين الأساسي (الدفعة الثابتة في الاستحقاق) عن للمشقة المثبتة (دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر الأسعار) .

ب. ١٥ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق- البيع اللاحق لصليّة تخفيض التصنيف

هل يؤدي بيع استثمار محتفظ به حتى الاستحقاق نتيجة لتخفيض درجة الائتمان للمصدر من قبل مؤسسة تصنيف التماثل حول نية المشروع الاحتفاظ باستثمارات أخرى محتفظ بها حتى الاستحقاق ؟

ليس بالضرورة. إن تخفيض التصنيف من المحتمل أن يكون مؤشراً على انخفاض الملاءة الائتمانية للمصدر. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن البيع الناتج من تراجع الملاءة الائتمانية للمصدر قد يفي بالشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فهو لا يؤثر تساؤلاً حول نية المشروع في الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى الاستحقاق. وعلى كل حال، فإن تراجع الملاءة الائتمانية يجب أن يكون كبيراً قياساً بالتصنيف الائتماني عند الإعتراق المبني. كذلك، لم يكن من الممكن إلى الحد المعقول توقع تخفيض التصنيف الائتماني عندما قام المشروع بتصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به حتى الاستحقاق وذلك مراعاة للمعيار ٣٩. وإن تخفيض التصنيف الائتماني لوحده ضمن طبقة معينة أو ذات تصنيف مماثل إلى الطبقة الأقل تصنيفاً مباشرة يمكن اعتباره في الغالب أمراً من الممكن توقعه إلى حد معقول. أما إذا كان تخفيض التصنيف مقترناً مع معلومات أخرى توفر دليلاً على وجود تراجع في التصنيف الائتماني فإن انخفاض الملاءة الائتمانية في الغالب يعتبر هاماً.

ب. ١٦. تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: عمليات البيع المسموحة

هل يمكن أن تغير الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق بسبب للتغير في الإدارة أن تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؟

نعم، فالتغير في الإدارة ليس معرّفاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق ٢٢ يتم فيه عمليات بيع أو نقل البنود المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق لا تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. وكاستجابة على للتغير في الإدارة، فإن عمليات البيع يمكن أن تطرح مسألة نية الإدارة في الاحتفاظ بالاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق.

وللتوضيح، فإن لدى المنشأة (س) محفظة أصول مالية مصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. في الفترة الحالية، وبناءً على توجه مجلس الإدارة فقد تم استبدال فريق الإدارة العليا. وترغب الإدارة ببيع جزء من الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق من أجل تنفيذ الاستراتيجية الموضوعة والموافق عليها من قبل الإدارة. وبالرغم من أن فريق الإدارة السابق قد شغل موقعه منذ بداية المنشأة ولم تقم المنشأة (س) بأس عمليات إعادة هيكلة رهيوية من قبل، ولكن البيع يطرح مسألة نية المنشأة (س) في الاحتفاظ بالأصول المالية المتبقية حتى تاريخ الاستحقاق.

ب. ١٧. الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق: المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة

في بعض البلدان، يمكن أن تضع السلطات المنظمة للبنوك أو غيرها من السلطات متطلبات خاصة لرسمال المشروع تحدياً، بناءً على تقييم المخاطر في ذلك المشروع. وينص التطبيق ٢٢(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن المشروع الذي يبيع استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق استجابة لزيادة كبيرة في متطلبات رأس المال قد ترفضها السلطة التنظيمية المختصة يمكن له أن يفعل ذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ دون أن يؤثر بالضرورة تسوياً حول نيته الاحتفاظ بالاستثمارات الأخرى حتى الاستحقاق. فهل أن مبيعات الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق بسبب الزيادة الكبيرة في متطلبات رأس المال الخاص تحدياً للمشروع والمفروضة من قبل السلطة التنظيمية المختصة (أي متطلبات رأس المال التي تطبق على مشروع بعينه ولكن ليس على الصناعة بأكملها) يشير مثل هذا الشك ؟

نعم، مثل هذه المبيعات تخلق شبهة على نية المشروع الاحتفاظ بأصول مالية أخرى على أساس إنها محتفظ بها حتى الاستحقاق، إلا إذا أمكن إثبات أن المبيعات تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من حيث إنها ناتجة عن متطلبات زيادة رأس المال، وهو حادث مستقل خارج سيطرة المشروع، وهو لا يتصف بالتكرار ولم يكن ممكناً للمشروع في الأحوال العادية أن يتوقع حدوثه.

ب. ١٨. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق: الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) وإتفاقيات إقراض الأوراق المالية

لا يستطيع المشروع أن يكون لديه قدرة مؤكدة على الاحتفاظ باستثمار حتى الإستحقاق إذا كان معرضاً لعواقب قد تحول دون نيته الاحتفاظ بالأصل المالي إلى الإستحقاق، فهل هذا يعني أن سندات الدين التي كانت قد رهنه على سبيل الضمان أو بيعت إلى فريق آخر بموجب إتفاقية إعادة شراء (ريبو) أو عملية إقراض أوراق مالية واستمر الإعتراف بها فإن تلك السندات لا يمكن تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

كلا. فإن نية المشروع وقدرته على الاحتفاظ بسندات الدين إلى الإستحقاق لا تعتبر قد أعيقت بالضرورة إذا تم رهن تلك السندات أو إنها موضوع إتفاقية إعادة شراء أو إتفاقية إقراض أوراق مالية. وعلى كل حال، فإن المشروع لا تكون له اللبنة الإيجابية والقدرة للاحتفاظ بسندات الدين حتى الإستحقاق إذا كان المشروع لا يتوقع أن يستطيع الاحتفاظ بتلك السندات أو أن يستعيد حق السيطرة عليها.

ب. ١٩. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : "الإخلال"

تجاولوا مع عروض عطاء غير مسترجة يقوم المشروع (أ) ببيع جزء كبير من أصول مالية مصنفة على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك بشروط اقتصادية مناسبة. لا يقوم المشروع (أ) بتصنيف أي أصول مالية يحوزها بعد البيع على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق. وعلى أي حال، فإنه لا يعد تصنيف المتبقي من الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق بحجة أنه لا يزال لديه اللبنة للاحتفاظ بها إلى الإستحقاق. هل يكون المشروع (أ) قد راضى ولتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا. إذا حصل بيع أو تحويل لأكثر من جزء بسيط من أصول محتفظ بها حتى الإستحقاق ونتج عنه عدم إتزام بالشروط الواردة في الفقرة ٩ والفقرة ٢٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإنه يجب عدم تصنيف أية أدوات في تلك الفئة. وبالتالي، فإن المتبقي من الأصول المحتفظ بها حتى الإستحقاق يعاد تصنيفها إما على أنها متوفرة للبيع أو أنها محتفظ بها للمتاجرة. وتسجل إعادة التصنيف في الفترة المحاسبية التي يتم فيها البيع أو التحويل وتعامل كتغيير في التصنيف بموجب الفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. توضح الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يجب مرور سنتين مائتين على الأقل قبل أن يستطيع للمشروع مرة أخرى أن يصنف أصول مالية على أنه يحتفظ بها حتى الإستحقاق .

ب. ٢٠. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق :

التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم " الإخلال "

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على فئات مختلفة من الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق مثل سندات دين صادرة بالدولار الأمريكي وسندات دين صادرة باليورو ؟

كلا . شرط أ) حكم (الإخلال Tainting) قوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واضح. إذا باع مشروع أو أعاد تصنيف جزء يتجاوز للحد البسيط من إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، فإنه لا يستطيع تصنيف أية أصول مالية على إنها أصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق .

ب. ٢١. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق:
تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق من قبل شركات مختلفة في مجموعة موحدة. على سبيل المثال، كان تكون تلك الشركات في المجموعة موجودة في لقطار مختلفة ذات بيانات إقتصادية وقانونية متباينة ؟

كلا. فإذا قام مشروع بيع أو إعادة تصنيف أكثر من استثمار ذي قيمة بسيطة مصنّف على أنه محتفظ به حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة، فإنه لا يستطيع تصنيف أي أصول مالية كأصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة ما لم يتم مراعاة الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

ب. ٢٢. تعريف للقروض والذمم المدينة: أداة حقوق الملكية

هل يمكن أن يصنف المالك أداة حقوق الملكية، مثل الأسهم الممتازة، ذات الدفعات الثابتة أو المحددة ضمن القروض والذمم المدينة؟

نعم. إذا كان من الممكن للجهة المصدرة تسجيل أداة حقوق الملكية غير المشتقة على أنها إلزام، وله دفعات ثابتة أو محددة وليس مسعرة في السوق النشط، فمن الممكن أن يصنفها المالك ضمن القروض والذمم المدينة، شريطة أن يتحقق التعريف خلافاً لذلك. ويوفر معيار المحاسبة للدوليان ٣٢ و ١٥، ومعيار المحاسبة للدوليان ٣٢ و ٢٢، إرشادات حول تصنيف الأداة المالية على أنها إلزام أو على أنها حقوق ملكية من منظور الجهة المصدرة للأداة المالية. فإذا حققت الأداة تعريف أداة حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فلا يمكن تصنيفها ضمن القروض والذمم المدينة من قبل الجهة المصدرة.

ب. ٢٣. تعريف للقروض والذمم المدينة المنشأة : ودائع البنوك في البنوك الأخرى

قد تودع البنوك ودايع لأجل لدى البنك المركزي أو بنوك أخرى. وأحياناً، يكون دليل الوديعة (الإيصـال) قابلاً للتداول، ولا يكون كذلك أحياناً أخرى، وحتى لو كان قابلاً للتداول، فإن البنك المودع قد ينوي أو لا ينوي بيعه، فهل يمكن تصنيف مثل هذه الوديعة كقرض و ذمم مدينة كما ورد في الفقرة ٩ من معيار ٣٩ ؟

إن مثل هذه الوديعة المقابلة للتعريف للقروض والذمم المدينة، سواء كان الدليل (الإيصـال) قابلاً أو غير قابل للتداول، ما لم يكن البنك المودع ينوي بيع الأداة فوراً أو على المدى القصير، وفي هذه الحالة تعتبر الوديعة أداة مالية للمتاجرة.

ب. ٢٤. تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءً على سعر السوق

أحياناً يشتري المشروع أو يصدر أدوات دين يلزم قياسها بالتكلفة المطفأة ولا يوجد على المصدر أي إلزام بدفع القيمة الأولية (رأس المال). ويمكن دفع الفائدة إما بسعر ثابت أو بسعر متغير. فهل يمكن للفرق بهذا المبلغ الأساسي المدفوع أو المستلم وبين الصفر (القيمة في الإستحقاق) أن يتم إطفاءه فوراً عند الإعتراف الأولى بغرض تحديد التكلفة المطفأة إذا كان سعر الفائدة ثابت أو متغير على أساس سعر السوق ؟

كلا. فحيث أنه لا توجد دفعات من المبلغ الأساسي (رأس المال)، فإنه لا يكون هناك إطفاء للفرق بين المبلغ الأساسي ومبلغ الإطفاء إذا كان سعر الفائدة ثابتاً أو متغير حسب سعر السوق. وحيث أن دفعات الفوائد ثابتة أو حسب سعر السوق ولن تكف عن سنوياً على مدى العمر، فإن التكلفة المطفأة (أي القيمة الحالية لسلسلة الدفعات

النقدية المستقبلية بسعر فائدة فعلي ، تسوي القيمة الأساسية في كل فترة (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب. ٢٥ تعريف للتكلفة المطفأة : أدوات للدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص

إذا كان سعر الفائدة المنكور على أداة بين طويلة الأجل يتناقص مع مرور الزمن فهل تكون التكلفة المطفأة مساوية للقيمة الأساسية (رأس المال) في كل فترة ؟

كلا. فمن وجهة نظر إقتصادية، فإن بعض أو جميع دفعات القوائد هي تسديد للمبلغ الأساسي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون سعر الفائدة ١٦% لأول عشر سنوات وصغر% في الفترات اللاحقة. في هذه الحالة، يتم إطفاء المبلغ الأساسي ليصل إلى الصفر على مدى السنوات العشر الأولى باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية، لأن جزءاً من القوائد المنفوعة تمثل دفعات سنوية لأن القيمة الحالية لمساواة للدفعات النقدية المستقبلية للفترات اللاحقة هي صفر (أي لا وجود للمزيد من الدفعات اللاحقة للمبلغ الأساسي أو للفائدة في الفترات اللاحقة).

ب. ٢٦ مثال على احتساب التكلفة المطفأة: الأصل المالي

إن الأصول المالية المستتاة من تكدير القيمة العادلة ولها تاريخ إستحقاق محدد يجب قياسها بالتكلفة المطفأة ، فكيف يتم قياس التكلفة المطفأة ؟

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تقاس التكلفة المطفأة باستخدام أسلوب سعر الفائدة الحقيقي. وإن سعر الفائدة الملائم للأداة المالية هو السعر الذي يخصم بالضبط التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية (عبر صلاحياتها أو بتاريخ إعادة التسمير التالي) إلى القيمة المسجلة الصافية عند الإعتراف المبني، ويتضمن الاحتساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة.

لإيضاح ذلك : البنك (أ) اشترى أداة دين بقي على إستحقاقها خمس سنوات وذلك بقيمتها العادلة البالغة ١٠٠٠ (بما في ذلك تكاليف إجراء العملية). وإن المبلغ الأساسي للأداة ١٢٥٠ وتطلى فائدة بسعر ثابت قدره ٤,٧ بالمائة يدفع سنوياً (١٢٥٠ × ٤,٧% = ٥٩ لكل سنة). يحدد الحد أيضاً أن المستقرض خياراً بالدفع المسبق للأداة وعدم إيقاع أي عقوبة على الدفعات المبقة. وفي البداية، تتوقع المنشأة أن لا يقوم المستقرض بالدفع المسبق.

ويمكن بيان أنه من أجل تخصيص دفعات الفائدة والخصم المبدئي عبر مدة أداة الدين بسعر ثابت على القيمة المسجلة فإنه يجب تراكمها بنسبة ١٠% سنوياً ، ويغطي الجدول أدناه معلومات عن للتكلفة المطفأة، وإيراد الفائدة والتكاليف النقدية لأداة الدين في كل فترة محاسبية.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية السنة	(ب) $(100\% \times \text{أ})$ الإيراد من الفوائد	(ج) التكاليف النقدية	(د) $(\text{أ} + \text{ب} - \text{ج})$ التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٠٢٠٠٠	١,٠٠٠	١٠٠	٥٩	١,٠٤١
١٠٢٠٠	١,٠٤١	١٠٤	٥٩	١,٠٨٦
٢٠٢٠٠	١,٠٨٦	١٠٩	٥٩	١,١٣٦
٣٠٢٠٠	١,١٣٦	١١٣	٥٩	١,١٩٠
٤٠٢٠٠	١,١٩٠	١١٩	٥٩ + ١,٢٥٠	-

في اليوم الأول من عام ٢٠٢٠ قامت المنشأة بتعديل تعديراتها للتكاليف النقدية. فإن المنشأة تتوقع بأن ٥٠% من المبلغ سيدفع مقدماً في نهاية العام ٢٠٢٠ وبأى المبلغ ٥٠% سيدفع في نهاية العام ٤٠٢٠. بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. الفقرة ٨ من التطبيقات الإرشادية، تم تعديل الرصيد الافتتاحي لأداة الدين في 20x2. وتم حساب المبلغ الذي تم تعديله من خلال خصم المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في 20x2 والمسنودات اللاحقة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي (١٠%). ويؤدي هذا إلى رصيد افتتاحي جديد في 20x2 بقيمة ١١٣٨ وحدة عملة. ويتم تسجيل تعديل قيمة ٥٢ وحدة عملة (١,١٣٨ - ١,٠٨٦ وحدة عملة) في حساب الربح أو الخسارة في 20x2. ويقدم الجدول أدناه معلومات حول التكلفة المطفأة ودخل الفائدة والتكاليف النقدية كما من الممكن تعديلها مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في التقدير.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية السنة	(ب) $(100\% \times \text{أ})$ الإيراد من الفوائد	(ج) التكاليف النقدية	(د) $(\text{أ} + \text{ب} - \text{ج})$ التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٠٢٠٠٠	١,٠٠٠	١٠٠	٥٩	١,٠٤١
١٠٢٠٠	١,٠٤١	١٠٤	٥٩	١,٠٨٦
٢٠٢٠٠	٥٢ + ١,٠٨٦	١١٤	٥٩ + ٩٢٥	٥٦٨
٣٠٢٠٠	٥٦٨	٥٧	٣٠	٥٩٥
٤٠٢٠٠	٥٩٥	٦٠	٣٠ + ٦٢٥	-

إذا تم تخفيض أداة الدين بنهاية العام ٢٠٢٢ على سبيل المثال فإن الخسارة الناتجة عن التخفيض تحسب بالفرق بين القيمة المسجلة (١,١٣٦) والقيمة الحالية للتكاليف النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي (١٠%).

ب. ٢٧. مثال على حساب التكلفة المطفأة : أدوات الدين ذات دفعات الفوائد المتدرجة.

أحياناً يقوم المشروع بشراء أو إصدار أدوات دين بسعر فائدة محدد مسبقاً ويزداد أو ينقص باستمرار (بسر فائدة متدرج) خلال عمر أداة الدين. فإذا كانت هناك أداة دين بفائدة متدرجة ولبن وجود مشتقة مندمجة مصدرة بسعر ١,٢٥٠ ولها قيمة عند الاستحقاق تبلغ ١,٢٥٠ فهل تكون تكلفة الإطفاء تساوي ١,٢٥٠ في كل فترة من الفترات التي تصدر عنها تقاوير خلال مدة الأداة ؟

كلا. بالرغم من عدم وجود فرق بين القيمة الأولية والقيمة عند الاستحقاق فإن المشروع يستعمل أسلوب سعر الفائدة الفعلي لتخصيص دفعات الفائدة خلال مدة أداة الدين للوصول إلى حصيلية مساوية في الاستحقاق أي سعر فائدة ثابت على المبلغ المرحل (الفترات ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

للمثال التالي يوضح كيف تتم عملية حساب التكلفة المطفأة باستخدام أسلوب الفائدة الفعال لأداة مع الإقراض سلفاً بأن سعر الفائدة ينخفض لو يرتفع خلال عمر الأداة (سعر فائدة متدرج).

بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٠ أصدر المشروع أداة دين بسعر ١,٢٥٠. القيمة الأصلية (رأس المال) هي ١,٢٥٠ وأداة الدين تستحق الدفع بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤. سعر الفائدة محدد في إتفاقية الدين كنسبة مئوية من رأس المال على النحو التالي: ٦% لعام ٢٠٠٠ (٧٥)، ٨% لعام ٢٠٠١ (١٠٠)، ١٠% لعام ٢٠٠٢ (١٢٥)، ١٢% لعام ٢٠٠٣ (١٥٠) و ١٦,٤% لعام ٢٠٠٤ (٢٠٥). في هذه الحالة فإن سعر الفائدة الذي يحقق بالضبط للدفعات النقدية المستقبلية هو ١٠%. في كل فترة بعد تخصيص دفعات الفائدة النقدية على مدة أداة الدين بغرض تحديد التكلفة المطفأة، وفي كل فترة يتم ضرب تكلفة الإطفاء في كل فترة بسعر الفائدة الفعلي البالغ ١٠% ويضاف الناتج إلى التكلفة المطفأة، وإذا دفعت أي مبالغ نقدية خلال الفترة فإنها تخصم من الرقم للناتج، وعليه، تكون التكلفة المطفأة لكل فترة كما يلي:

الفترة	(أ) التكلفة المطفأة	(ب) ١.٠ × %	(ج) التصفقات النقدية	(د) التكلفة المطفأة
	بداية العام	الفائدة المضافة		بنتهاية العام
٢٠٠٠	١,٢٥٠	١٢٥	٧٥	١,٣٠٠
٢٠٠١	١,٣٠٠	١٣٠	١٠٠	١,٣٣٠
٢٠٠٢	١,٣٣٠	١٣٣	١٢٥	١,٣٣٨
٢٠٠٣	١,٣٣٨	١٣٤	١٥٠	١,٣٢٢
٢٠٠٤	١,٣٢٢	١٣٣	٢٠٥ + ١,٢٥٠	-

ب. ٢٨. عقود "الأسلوب المنتظم" : عدم وجود سوق ثابتة محددة

هل يمكن لعقد شراء أصل مالي أن يعتبر عقد "أسلوب منتظم" إذا لم تكن هناك سوق ثابتة محددة للمتاجرة بمثل هذا العقد ؟

نعم. معياري المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى الشروط التي تتطلب تسليم الأصل ضمن الإطار الزمني المحدد بصفة عامة بموجب النظام أو الاتفاق والعرف في السوق المعني. وأن السوق كما استعمل في الفقرة ٩ من معياري المحاسبة الدولي ٣٩، لا ينحصر بسوق تداول أسهم رسمي أو سوق منتظم خارج السوق الرسمي، بل أن يعني، البيئة التي يتم فيها في المعتاد تداول الأصل المالي. وأن الإطار الزمني المقبول هو الفترة المعقولة والمطلوبة في المعتاد ليقوم الأطراف بالعمالية وإعداد وتنفيذ مستندات إتمام الصفقة.

على سبيل المثال، فإن سوق الإصدارات الخاصة للأسهم يمكن أن يكون مساحة العملة.

ب. ٢٩. عقود الأسلوب المنتظم : العقود المستقبلية

المشروع أ ب ج دخل في عقد مستقبلي لشراء مليون سهم من أسهم ط المصدرة للعملة خلال شهرين بسعر ١٠ لكل سهم. والعقد هو من أحد الأفراد وهو ليس من العقود المتداولة في البورصة. ويتطلب العقد من المشروع أ ب ج أن يستلم الأسهم مستلاماً فعلياً وأن يدفع للجهة المناظرة ١٠ مليون نقداً. وأن أسهم ط يتم تداولها في سوق أسهم عملة نشيط بمعدل ١٠٠.٠٠٠ سهم يومياً. وأن مدة التسليم المنتظم هي ٣ أيام. فهل العقد المستقبلي يعتبر عقد أسلوب منتظم ؟

كلا. يجب اعتبار هذا العقد كمشتقة لأنه يتم تسديده بالطريقة المقررة بالتشريع أو الاتفاق والعرف في مكان السوق المعني.

ب. ٣٠. عقود الأسلوب المنتظم : ما هي شروط التسديد المعادة الواجبة التطبيق

إذا كانت أسهم المشروع يتم تداولها في أكثر من سوق نشط، وشروط التسديد مختلفة باختلاف الأسواق للنشطة المتعددة، فأي الشروط يتم تطبيقها لتقييم ما إذا كان بحق عقد من عقود شراء تلك الأسهم هو من عقود الأسلوب المنتظم ؟

النصوص المطبقة في السوق الذي يتم فيه الشراء فعلاً.

ولإيضاح ذلك : المشروع ه و ي اشترى مليون سهم من أسهم المشروع أ ب ج المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية من خلال وسيط. على سبيل المثال، وتاريخ تسديد العقد بعد ستة أيام عمل. والمتاجرة بالأوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية في البورصات يتم في المعتاد خلال ٣ أيام عمل. وحيث أن الصفقة يتم تسديدها خلال ستة أيام، عمل فإنها لا تنطبق عليها الإعفاء كصفقة أسهم بالأسلوب المنتظم .

إلا أنه، لو أن المشروع ه و ي أتم الصفقة لدى بورصة أجنبية يكون التسديد المعتاد فيها خلال ستة أيام عمل، فإن العقد ينطبق عليه الإعفاء كصفقة أسهم بالأسلوب المنتظم.

ب.٣١ عقود الأسلوب المنتظم : شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء

المشروع أ يشتري خيار شراء في سوق علنه تسمح بشراء ١٠٠ سهم من الأسهم الخاصة بالمشروع ه و ي في أي وقت من الأشهر الثلاثة التالية بسعر ١٠٠ لكل سهم. فإذا مارس المشروع أحقه في الخيار، يكون لألمه ١٤ يوما لتسديد العملية طبقاً للتعليمات أو الإتفاقيات في سوق الخيارات. ويتم تداول أسهم مشروع ه و ي في سوق عامة نشطه تطلب التسديد خلال ثلاثة أيام. فهل شراء الأسهم من خلال ممارسة الخيار يعتبر شراء أسهم بالأسلوب المنتظم ؟

نعم. إن تسديد الخيار تحكمه التعليمات والاتفاقيات في سوق الخيارات، ولذلك فيجب ممارسة الخيار لا يمكن اعتباره كمشتقة لأن التسديد من خلال تسليم الأسهم خلال ١٤ يوما يعتبر عملية الأسلوب المنتظم.

ب.٣٢ الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد

يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أحكاماً خاصة تتعلق بالإعتراف وإلغاء الإعتراف بالأصول المالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. هل هذه الأحكام تنطبق على التعامل بالأدوات المالية المصنفة على إنها إلتزامات مالية، مثل معاملات إلتزامات الودائع واللتزامات المتاجرة ؟

كلا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن أي متطلبات معينة تتعلق بمحاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد في حالة التعامل بالأدوات المالية المصنفة كإلتزامات مالية. فإن المتطلبات العامة للإعتراف وإلغاء الإعتراف الواردة في الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هي لواجبة للتطبيق . تنص الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإلتزامات المالية يعترف بها في التاريخ (الذي يصبح فيه المشروع طرفاً في الشروط التعاقدية المتعلقة بالأداء). ومثل هذه العقود لا يعترف بها في المعتاد إلا إذا قام أحد الأطراف بالتنفيذ أو أن العقد هو عقد مثبت (مشتق) غير معفى من أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فتتضمن على أن الإلتزامات المالية يلغى الإعتراف بها عند الوفاء بها تماماً فقط أي عندما يتم الإبراء منها أو إلغائها أو انتهاء مفعولها.

القسم ج: المشتقات المثبتة

ج.١ المشتقات المثبتة: فصل أداة الدين الأساسية

إذا ما أريد فصل مشتقة مثبتة (ليست خياراً) عن أداة دين أساسية، فكيف يكون التعرف على شروط أداة الدين الأساسي والمشتقة المثبتة؟ على سبيل المثال، هل يمكن أن تكون أداة الدين الأساسي أداة ذات سعر فائدة ثابت أو أداة ذات سعر فائدة متغير أو أداة ذات قيمة قيمتها صفر؟

إن شروط أداة الدين الأساسية تعكس الشروط الجوهرية للصريحة والضمنية للأداة المنوعة (المجمعة). وإذا لم تكن هناك شروط ضمنية أو صريحة فإن المشروع يكون له حكمه الخاص على الشروط. وعلى كل حال، فإن المشروع قد لا يتعرف على عنصر غير محدد أو تضع شروط أداة الدين الأساسي بكيفية تؤدي إلى فصل المشتقة المثبتة التي هي أساساً غير موجودة بوضوح في المشتقة المنوعة (المجمعة)، أي أنها، لا تستطيع خلق تدفق نقدي لا وجود له. فعلى سبيل المثال، إذا كانت هناك أداة دين منتها خمس سنوات لها دفعات فوائد ثابتة قدرها ٤٠,٠٠٠ سنوياً ومبلغ أساسي (رأس المال) يستحق الدفع عند الإستحقاق ويبلغ ١٠٠,٠٠٠ مضمورياً في التغير في مؤشر أسعار الأسهم فله سيكون من غير المناسب التعرف على عقد سعر فائدة أساسي عالم ومبالغة حقوق ملكية مثبتة ذات سعر فائدة عالم بدلاً من التعرف على سعر فائدة أساسي ثابت. وفي ذلك المثال فإن العقد الأساسي هو أداة دين ذات سعر فائدة ثابت ينتج عنها ٤٠,٠٠٠ سنوياً لأنه لا توجد تكلفات نقدية سعر الفائدة العالم في الأداة المنوعة (المجمعة).

علاوة على ذلك، فإن شروط المشتقة المثبتة، التي ليست خياراً مثل عقد أجل أو مبادلة يجب تحديدها بحيث تؤدي إلى أن المشتقة المثبتة تكون قيمتها للعائلة صفرًا عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وإذا ما سمح بفصل المشتقات المثبتة الغير اختيارية، وذلك بشروطها فإنه يمكن تفكيك الأداة المنوعة (المجمعة) إلى عدد غير محدود من تجمعات أدوات الدين الأساسية والمشتقات المثبتة، من خلال أن يتم (على سبيل المثال) فصل المشتقات المثبتة ذات الشروط التي تخالف افتراض مريح أو عدم تعامل أو التعرض لمخاطر غير موجودة أساساً في الأداة المنوعة (المجمعة). وإن ذلك فمن غير المناسب فصل مشتقة مثبتة غير اختيارية بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة عدا للصفر عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وإن تحديد شروط المشتقة المثبتة يبني على الظروف القائمة عند إصدار الأداة المالية.

ج.٢ المشتقات المثبتة: فصل حق الخيار المثبت

جاء في الإستجابة على السؤال ج.١ أن شروط المشتقة المثبتة غير الاختيارية يجب وضعها بحيث تؤدي إلى أن تكون القيمة للعائلة للمشتقة المثبتة صفرًا بتاريخ الإعتراف المبني بالأداة المنوعة (المجمعة). وعند فصل المشتقة المثبتة غير الاختيارية، هل يجب وضع شروط الخيار المثبت بشكل يؤدي بالمشتقة المثبتة إما إلى أن تكون قيمة عادلة تساوي صفرًا أو قيمة حقيقية تبلغ صفرًا (أي بالسعر الجاري) عند بداية إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة)؟

كلا. فالسلوك الاقتصادي للأداة المنوعة (المجمعة) ذات المشتقة المثبتة الاختيارية (المبينة على خيار) يعتمد بشكل حاسم على سعر تنفيذ الخيار المحدد لخاصية الخيار كما هو موضح أدناه. لذلك، فإن فصل المشتقة المثبتة المبينة على خيار (بما في ذلك أي صفة بيع أو شراء أو سقف أعلى أو حد أدنى أو تحديد حد أعلى أو أدنى أو تبديل في صفات الأداة المنوعة) يجب أن يبني على الشروط المبينة لصفة الخيار والموتقة في الأداة

المنوعة. ونتيجة لذلك، فإن المشتقة المثبتة ليس بالضرورة أن يكون لها قيمة عادلة أو قيمة حقيقية تعادل الصفر وقت الإعتراف بالأداة المنوعة.

وإذا طلب من مشروع التحقق من شروط المشتقة المثبتة المبينة على حق خيار من أجل الحصول على سعر عادل يعادل الصفر للمشتقة المثبتة، فإن السعر الحقيقي عموماً يجب تحديده بحيث يكون الخيار غير مربح بشكل غير محدود. وهذا يعني أن يستبعد تماماً احتمال ممارسة صفة الخيار. إلا أنه، نظراً لأن احتمال ممارسة صفة الخيار في الأداة المبيعة هو عموماً ليس مستبعداً تماماً (ليس صفراً)، فإنه مما لا يتسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المبيعة أن نفترض أن القيمة العادلة المبينة تساوي صفراً. وبالمثل، إذا طلب من المشروع التحقق من شروط مشتقة مثبتة مبينة على خيار من أجل الوصول إلى قيمة حقيقية للمشتقة المثبتة تساوي صفراً، فإن السعر الفعلي يجب افتراض أنه يساوي المتغير الضمني عند الإعتراف بالأداة المبيعة، وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة للخيار ستكون فقط من القيمة الزمنية واحتمال ارتفاعها مستقبلاً، وعلى كل حال فإن هذا الافتراض لا يتسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المبيعة بما في ذلك احتمال ممارسة صفة الخيار إلا إذا كان السعر الحقيقي المتفق عليه يساوي سعر المتغير الضمني عند الإعتراف المبني بالأداة المبيعة.

إن الطبيعة الاقتصادية للمشتقة المثبتة المبينة على الخيار هي أساساً تختلف عن المشتقة المثبتة المبينة على عقد أجل (ويشمل ذلك العقود الأصلية والمقايضات)، لأن شروط العقد الأجل تقتضي أنه سيكون هناك في تاريخ معين عمل دفعة مبينة على الفرق بين سعر الأساس الضمني والسعر الأجل، بينما شروط الخيار هي أن الدفعة التي تبني على الفرق بين سعر الأساس الضمني والسعر الحقيقي للخيار قد تتحقق وقد لا تتحقق اعتماداً على العلاقة بين السعر المتفق عليه وسعر الأساس الضمني وذلك في تاريخ محدد في المستقبل، ولذلك فإن تعديل السعر الحقيقي لمشتقة مثبتة مبينة على حق خيار يغير طبيعة الأداة المنوعة، فمن ناحية إذا كانت شروط مشتقة مثبتة مبينة على حق خيار ضمن أداة دين أساسية قد حددت بحيث ينتج عنها قيمة عادلة بأي مبلغ عدا للصفر عند إنشاء الأداة المبيعة فإن ذلك المبلغ هو أساساً يمثل افتراضاً أو إرضاء، وبالتالي، وكما نوقشت في السؤال ج.١٠، فإنه ليس من المناسب فصل المشتقة المثبتة غير المبينة على حق خيار والمتضمنة في أداة دين رئيسية وذلك بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة خلاف للصفر بتاريخ الإعتراف بالأداة المبيعة.

ج.٣ المشتقات المثبتة : محاسبة السند القابل للتحويل

ما هي المعالجة المحاسبية للاستثمار في سند (أصل مالي) قابل للتحويل قبل الإستحقاق إلى أسهم في المشروع المصدر أو مشروع آخر ؟

إن الإستثمار في سند قابل للتحويل قبل الإستحقاق لا يمكن بصفة عامة تصنيفه كاستثمار محقق به لتاريخ الإستحقاق لأن ذلك لا يتسجم مع خاصية الحق - في التحويل إلى أسهم حقوق الملكية قبل الإستحقاق.

إن الإستثمار في سند قابل للتحويل يمكن تصنيفه كأصل مالي جاهزة للبيع شريطة أن لا يكون قد تم شراؤها لأغراض المتاجرة. فإن خيار التحويل إلى حقوق ملكية هو مشتقة مثبتة.

إذا تم تصنيف للسند على أنه جاهز للبيع واعترف بتغيرات القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية إلى حين بيع السند، فإنه يتم بصفة عامة فصل خيار التحويل إلى حقوق ملكية (المشتقة المثبتة). ويجرى توزيع المبلغ المدفوع لقاء السند بين سند الدين بدون خيار للتحويل وبين خيار التحويل إلى حق ملكية، والتغيرات في القيمة العادلة لخيار التحويل إلى حق ملكية يتم الاعتراف بها في بيان الدخل ما لم يكن الخيار هو جزء من علاقة مقايضة تدفق نقدي.

إذا سجل السند بالقيمة العادلة مع إظهار التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر، فإنه لا يسمح بفصل المشتقة المثبتة على السند الأساسي.

ج. ٤ المشتقات المثبتة : حوافز حقوق الملكية

في بعض الحالات، توافق الجهات المقرضة على منح قروض ذات مخاطر، إذا قام المقترض أو عندما يقوم المقترض بإدراج أسهمه في بورصة أوراق مالية فإن جهة استثمار المخاطر بحق لها الحصول على أسهم من أسهم المقترض إما مجاناً أو بسعر منخفض جداً (حافز) إضافة إلى تسديد أصل القرض والفوائد. ونتيجة لخاصية الحافز فإن الفائدة على القرض الثاقوي تكون أقل مما يجب بدون ذلك الحافز. فإذا افترضنا أن القرض الثاقوي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة وحصول تغييرات في القيمة العادلة المعلن عنها في حساب الأرباح والخسائر (الفقرة ١١ ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل (حافز) حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة المثبتة حتى لو كان محتملاً ومتوقفاً على الإدراج المستقبلي لأسهم المقترض ؟

نعم، فإن المخاطر والخصائص الإقتصادية للعقد على حقوق الملكية لا ترتبط كثيراً بالمخاطر والخصائص الإقتصادية لأداة الدين الأساسية (الفقرة ١١ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة، لأن له قيمة تتغير تبعاً لتغير أسعار أسهم المقترض، وأنه لا يلزمه أو يلزمه قليل من الاستثمار الصافي المبدئي، وإنه يتم تسديده في تاريخ مستقبلي (الفقرة ١١ ب) والفقرة ٩ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة حتى لو كان حق استلام الأسهم متوقف على الإدراج المستقبلي لأسهم المقترض، وتنص الفقرة ٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن المشتقة قد تتطلب دفع مبلغ ثابت نتيجة لحالات مستقبلي ما وإن المبلغ لا يرتبط بقيمة اسمية، وإن خاصية حافز حقوق الملكية مشابهة لمثل هذه المشتقة فيما عدا أنها لا تعطي الحق بدفع مبلغ ثابت وإنما حق خيار إذا تحقق الحادث المستقبلي.

ج. ٥ المشتقات المثبتة : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي

المشروع أ يشتري أداة دين فئة خمس سنوات إصدارها المشروع ب بقيمة اسمية ١٠٠,٠٠٠ مرتبطة بمؤشر أسعار أسهم المشروع ج. عند الاستحقاق سيتم تسليم المشروع أ من المشروع ب القيمة الأساسية مضاعفاً إليها أو مطروحاً منها التغير في القيمة العادلة لعدد ١٠,٠٠٠ سهم من أسهم المشروع ج. إن سعر السهم حالياً هو ١١. لا يقوم المشروع ب بدفع أية مبالغ فوائد منفصلة، وسعر الشراء هو ١,٠٠٠,٠٠٠. يقوم المشروع أ بتصنيف أداة الدين بأنها متوفرة للبيع، ومن سياسته أن يظهر في حقوق الملكية الأرباح والخسائر وأصوله المالية للمدة للبيع في حقوق الملكية. يفصح المشروع أ بأن الأداة هي أداة متنوعة بها مشتقة مثبتة لأن المبلغ الأصلي مرتبط بمؤشر أسعار الأسهم. هل يعتبر العقد الأساسي أداة حقوق ملكية لم أداة دين لأغراض فصل المشتقة المثبتة ؟

إن العقد الأساسي هو أداة دين لأن الأداة المنوعة لها تاريخ إستحقاق لا ينطبق عليه تعريف أداة حقوق الملكية حسب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. هو يعامل كأداة دين ذات قيمة صفر. وهكذا فعند التعامل مع الأداة الأساسية يقوم المشروع بأخذ فوائد اعتبارية على مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ لمدة خمس سنوات مستخدماً سعر الصرف السائد في السوق عند الإعتراف المبني - يتم فصل المشتقة المثبتة غير القائمة على خيار وذلك من أجل الوصول إلى قيمة عادلة أولية قدرها سعر (انظر السؤال ج.١).

ج.٦. المشتقات المثبتة : الأدوات المركبة

المشروع أ يملك (يشتري) أداة دين ذات فائدة موقوفة وذات أجل ٥ سنوات أصدرها المشروع ب. وفي الوقت نفسه، يدخل مع البنك ج في إتفاقية مبادلة أسعار صرف مدتها خمس سنوات للفائدة المقيوضة ثابتة والمنفوعة متغيرة. والمشروع أ يعتبر أن اندماج أداة الدين مع إتفاقية المبادلة يشكل أداة مركبة ذات سعر فائدة ثابت ويصنف تلك الأداة على أنها إستثمار، يحتفظ به للاستحقاق لأن لديه نية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بها لحين الإستحقاق. ويتيح للمشروع أ أن المحاسبة على المبادلة بشكل مستقل هو أمر غير مناسب لأن الفقرة ٣٢ من التطبيقات الإرشادية (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب تصنيف المشتقة المثبتة مع أداتها الأساسية إذا كانت المشتقة مرتبطة بسعر فائدة بما يؤدي إلى تغير مبلغ الفائدة التي كان يمكن دفعها أو استلامها عن عقد الدين الأساسي فهل تحليل المشروع صحيح ؟

كلا . إن أدوات المشتقة المثبتة هي شروط يتم إدخالها في العقود الأساسية غير المشتقة. ومن غير الملائم معاملة لادتين ماليتين أو أكثر كأداة مالية مجمعة (الأدوات المركبة محاسبياً) لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. فكل من الأدوات المالية شروطها وأحوالها الخاصة بها ويمكن تحويلها أو تسديدها بشكل مستقل. لذلك، فإن أداة واتفاقية المبادلة يتم تصنيفهما منفصلتين إحداهما عن الأخرى. وإن المعايير المعروفة هنا تختلف عن للعمليات التي سبق بحثها في القسم ب.٦، والتي لا يوجد لها مطلب جوهري عدا مبادلة أسعار للصرف الحاصلة.

ج.٧. المشتقات المثبتة : عقود البيع والشراء بالعملة الأجنبية

ينص عقد توريد على الدفع بعملة غير العملة (أ) الصلة الوظيفية المستعملة لكل من أطراف العقد، و(ب) العملة التي تستعمل عادة لتسعير المنتج في الأسواق العالمية، و(ج) العملة المستعملة عادة في العقود لبيع أو شراء بنود غير مالية في البيئة الاقتصادية الأصلية حيث تأخذ كل عملة مكانها. فهل يعتبر أن هناك مشتقة مثبتة يجب فصلها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم. لإيضاح ذلك : تعاهد مشروع نرويجي على بيع بترول لمشروع في فرنسا. وقد اعتمد العقد سعراً بالفرنك السويسري، رغم أن عقود النفط في العادة تكون بالدولار الأمريكي في التجارة العالمية، وليس لأي من المشروعين أية نشاطات كبيرة بالفرنك السويسري، في هذه الحالة فإن المشروع النرويجي يعتبر عقد التوريد كعقد أساس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لشراء فرنك سويسري. أما المشروع الفرنسي فيعتبر عقد التوريد عقد أساس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لبيع فرنك سويسري، وكل من المشروعين يقوم بإخصال للتغيرات في القيمة العادلة لعقد العملة الأجلة في أرباحه أو خسائره الصافيّة إلا إذا اعتبرها للمشروع مصدر التقرير المالي إنها أداة تحوط للتقلبات النقدية إذا كان ذلك مناسباً.

ج. ٨. مشتقة العملة الأجنبية المثبتة : شرط العملة الأجنبية غير ذات علاقة

المشروع أ، الذي يقيس البنود المدرجة في قوائم المالية على أساس اليورو (عملة القياس الخاصة به) دخل في عقد المشروع ب، الذي عملة قياسه الكرون النرويجي لشراء نفط خلال ست شهور بمبلغ ١,٠٠٠ دولار أمريكي. عقد النفط الأساسي لا يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأنه سيتم تمديد بالاستلام والتسليم حسب أسلوب التعامل المعتاد (الفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). يتضمن عقد النفط شرط عملة أجنبية ينص على أن الفرقاء إضافة إلى توريد النفط واستلام قيمته سيبدلون مبلغاً معادلاً للاختلاف في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي المطبق على مبلغ اسمي قدره ١٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي. بموجب الفقرة ١١ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل تلك المشتقة المثبتة (شرط سعر صرف العملة الأجنبية الرفع) تعتبر متصلة اتصالاً وثيقاً بعقد النفط الأساسي ؟

كلا. إن شرط صرف العملة الأجنبية الرفع منفصل عن عقد النفط الأساسي لأنه ليس متصلاً اتصالاً وثيقاً بذلك العقد (الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

إن شرط دفع ١,٠٠٠ دولار أمريكي بموجب عقد النفط الأساسي يمكن النظر إليه كمشتقة عمله أجنبية لأن الدولار ليس هو عملة القياس للمشروع أ ولا للمشروع ب. لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية هذه لأنه بموجب الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عقد النفط الخام الذي يطلب للدفع بالدولار الأمريكي لا يعتبر عقد أساسي يتضمن مشتقة عملة أجنبية.

إن شرط العملة الأجنبية الرفع الذي ينص على أن الفرقاء سيبدلون مبلغاً يعادل التذبذب في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي على مبلغ اسمي بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار وهو دفعه إضافية فوق المبلغ الذي يدفع مقابل صاية بيع وشراء النفط ويعامل مشتقة مثبتة بموجب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

ج. ٩. مشتقة عملة أجنبية مثبتة : عملة التجارة العالمية

تشير الفقرة ٣٣ من التطبيقات الإرشادية (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى العملة التي تحرر بها أسعار البضائع والخدمات في عمليات التجارة الدولية. فهل يمكن أن تكون تلك العملة هي العملة المستعملة لمنتج معين أو خدمة معينة في لتجارة الدولية في النطاق المحلي لأحد الأطراف الرئيسيين في العقد ؟

كلا. إن العملة التي يحدد بها سعر البضائع أو الخدمات في المعتمد في التجارة الدولية هي فقط العملة التي تستعمل في العمليات المشابهة حول العالم وليس فقط في منطقة محلية واحدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعاملات عبر الحدود في أمريكا الشمالية والمتعلقة بالغاز الطبيعي تتم عادة بالدولار الأمريكي ومثل هذه المعاملات هي في العادة باليورو في أوروبا، فلا يعتبر الدولار ولا اليورو العملة التي تنفذ بها عمليات الخدمات أو السلع في التجارة الدولية.

ج. ١٠ المشتقات المثبتة: يسمح للحامل - (ولكن ليس مطلقاً منه) - للتسديد بدون استعادة كامل استثماره المسجل.

إذا كانت شروط الأداة المتنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادته لكامل استثماره المسجل، ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق (على سبيل المثال : أداة دين قابلة للبيع)، هل العقد يفرض بالشروط الوارد في الفقرة ٣٣(أ) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي ينص على ألا يستعيد الحامل جميع استثماره المسجل ؟

كلا. إن شرط عدم استعادة "حامل الأداة كامل استثماره المسجل" لا يكون قد روعي تطبيقه إذا كانت شروط الأداة المتنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادة كامل استثماره المسجل ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق. وبالتالي فإن العقد الأساسي الخاضع للفائدة ومعه مشتقة أسعار فائدة مثبتة تتضمن مثل هذه الشروط تعتبر متصلة اتصالاً وثيقاً بالعقد الأساسي. وإن شرط (عدم استعادة حامل الأداة لكامل استثماره المسجل) ينطبق على الحالات التي يمكن فيها إجبار الحامل أن يقلل التسديد بمبلغ لا يكفي لاستعادته كامل استثماره المسجل.

ج. ١١ التقدير الموثوق للقيمة العادلة: المشتقات المثبتة

إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مثبتة وكان من غير الممكن قياسها بشكل موثوق لأجل يتم تسديدها بأداة حقوق ملكية غير متداولة وقيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً موثقاً، هل تقاس المشتقة المثبتة بالتكلفة ؟

كلا. في هذه الحالة، يتم معاملة العقد المجمع بكامله كأداة مالية محتفظ بها للمتجارة (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فإذا كان بالإمكان قياس القيمة العادلة للأداة المجمعة فإنه يجري قياس العقد المجمع بالقيمة العادلة. ويمكن أن يتضح للمشروع أن الجزء الخاص بحقوق الملكية (الأسهم) في الأداة المجمعة قد يكون من الأهمية إلى الحد الذي لا يجوز استبعاده في الحصول على تقدير موثوق للأداة بكاملها، وفي تلك الحالة، تقاس الأداة المجمعة بالتكلفة مطروحاً منها إنخفاض القيمة.

القسم د: الإعراف وإلغاء الإعراف

١.٥ إلغاء الإعراف

١.٥.١ الإعراف: الضمانات النقدية

يقوم المشروع ب تحويل نقد إلى المشروع أ كضمان لعملية أخرى تتم مع المشروع أ (على سبيل المثال، معاملة اقراض أوراق مالية)، فالتنقد لا ينفصل قانونياً عن أصول المشروع أ. هل يجب على المشروع أ الإعراف بالضمان للنقد الذي استلمه كأصل ؟

نعم. فان التصفية النهائية لأصل مالي هي تحويلها إلى نقد، ولذلك، فلا يلزم أي تحويل آخر كي يقوم للمشروع أ بتصفية المنافع الاقتصادية للنقد المستلم من المشروع ب، وعليه فان المشروع أ يعترف بالنقد كأصل وكمبلغ مستحق الدفع للمشروع ب بينما يلغي المشروع ب اعترافه بالنقد ويعترف بمبالغ مستحقة من المشروع أ.

٢.٥ الأسلوب المنتظم لشراء وبيع أصل مالي

١.٢.٥ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية يستعمل محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ للتسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية يستعمل محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠٠١، دخل مشروع في عقد لبيع لأصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١,٠٠٠، وكانت قيمته العادلة على أساس (تاريخ المتاجرة)، تكاليف العملية كانت غير أساسية. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ (نهاية السنة المالية) وفي ٤ يناير ٢٠٠٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة للعادلة للأصل ١,٠٠٢ و ١,٠٠٣ على التوالي. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

المحاسبة بتاريخ التصديق			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول المتاحة للبيع معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معاد قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠٠١	-	-	-
أصل مالية	-	-	-
إلتزامات مالية	-	-	-
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	-	٢	٢
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	-	-	-
إلتزامات مالية	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	(٢)	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	(٢)
٤ يناير ٢٠٠٢	١,٠٠٠	-	-
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالية	-	-	-
إلتزامات مالية	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	(٢)	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	(٢)

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطافاة	أصول المتاحة للبيع معد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة قياسها بالقيمة العادلة مع التغيرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠٠١	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
أصل مالي	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)
إلتزامات مالية			
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	-	-	-
ذمة مدينة	١,٠٠٠	١,٠٠٢	١,٠٠٠
أصل مالي	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)
إلتزامات مالية			
أسهم (تعديل القيمة للعادلة)	-	(٧)	-
أرباح محتجزة (من خلال)	-	-	(٧)
الأرباح والخسائر			
٤ يناير ٢٠٠٢	-	-	-
ذمة مدينة	١,٠٠٠	١,٠٠٣	١,٠٠٣
أصل مالي	-	-	-
إلتزامات مالية			
أسهم (تعديل القيمة للعادلة)	-	(٣)	-
أرباح محتجزة (من خلال)	-	-	(٣)
الأرباح والخسائر			

٢.٢.٥ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠٠٢ (تاريخ المتاجرة) دخل مشروع في عقد لبيع أصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١.٠١٠. وكان قد تم شراء الأصل قبل ذلك بعام وأن قيمتها المطافاة هي ١.٠٠. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ (نهاية السنة المالية)، كانت للقيمة العادلة للأصل ١.٠١٢. وفي ٤ يناير ٢٠٠٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة العادلة ١.٠١٣. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فلكة قد تكون تحققت من الأصل).

فإن التغيير في القيمة العادلة لأصل مالي يبيعت على أساس "الأسلوب المنتظم" لا يسجل في البيانات المالية بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسديد حتى لو استخدم المشروع أسلوب محاسبة تاريخ التسديد وذلك لأن البائع له الحق في أن يغير إلى القيمة العادلة ويتوقف عن تاريخ المتاجرة.

المحاسبة بتاريخ التسديد				
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطلقة	أصول للمتاجرة قياسها بالقيمة مع التغيير في حقوق الملكية	معد الأصول المتوفرة للبيع مع قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر	المدة للمتاجرة
٢٩ ديسمبر ٢٠٠٢				
ذمة مدينة	-	-	-	
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠١٠	١,٠١٠	
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	١٠	-	
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	١٠	
٣١ ديسمبر ٢٠٠٢				
ذمة مدينة	-	-	-	
أصل مالي	١,٠٠٠	١,٠١٠	١,٠١٠	
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	١٠	-	
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	١٠	
٤ يناير ٢٠٠٣				
أسهم (تعديل القيمة)	-	-	-	
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠	

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول للمتاجرة معادلة مع التغير في حقوق الملكية	الأصول المعدة للمتاجرة والمتوفرة للبيع مع قياسها بالقيمة العادلة مع التغيرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠٠٢	١,٠١٠	١,٠١٠	١,٠١٠
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠
٣١ ديسمبر ٢٠٠٢	١,٠١٠	١,٠١٠	١,٠١٠
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠
٤ يناير ٢٠٠٣	-	-	-
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠

٣.٢.د محاسبة تاريخ التسديد : تبادل الأصول المالية غير النقدية

إذا اعترف مشروع ما بمبيعات أصول مالية مستخدماً أسلوب محاسبة تاريخ التسديد، فهل يتم الإعراف بالتغيير في القيمة العادلة لأصل مالي يتم استلامها بدلاً من الأصل المالي التي بيعت وذلك طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الأصل المالي التي ستستلم ليست نقداً ؟

الأمر يختلف بحسب الحال. أي تغير في القيمة العادلة للأصل المالي التي سيتم استلامها يتم التعامل معه طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا قام المشروع بتطبيق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد لتلك الفئة من الأصول المالية. وعلى كل حال، إذا قام المشروع بتصنيف الأصل المالي التي سيتم استلامها في فئة يطبق عليها أسلوب محاسبة تاريخ المتاجرة، فإنه يتم الإعراف بالأصل التي سيتم استلامها طبقاً لما هو وارد في الفقرة ٥٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي هذه الحالة، يعترف المشروع بالتزلم قيمته تسوي القيمة المسجلة للأصل المالي التي سيتم استلامها بتاريخ التسديد.

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠٠٢ (تاريخ المتاجرة) دخل المشروع أ في عقد لبيع سند دين أ المسجل بالتكلفة المطفأة وذلك مقابل السند ب، وكل من السدين له قيمة عادلة تبلغ ١,٠١٠ بتاريخ ٢٩ ديسمبر في حين أن التكلفة المطفأة لسند الدين أ هي ١,٠٠٠. والمشروع أ يطبق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد للقروض المنشأة ومحاسبة تاريخ المتاجرة بالنسبة للأصول المعدة للمتاجرة. بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ (نهاية السنة المالية) كانت القيمة العادلة لسند الدين أ تسوي ١,٠١٢ والقيمة العادلة للسند ب ١,٠٠٩، بتاريخ ٤ يناير

٢٠×٣، كانت القيمة العادلة للسند أ تساوي ١٠١٣ والقيمة العادلة للسند ب تساوي ١٠٠٧. وعليه يتم إجراء القيود التالية :

٢٩ ديسمبر ٢٠×٢	مدين	دائن
السند (ب)	١,٠١٠	
لمستحق الدفع		١,٠١٠
٣١ ديسمبر ٢٠×٢	مدين	دائن
خسارة متاجرة	١	
السند ب		١
٤ يناير ٢٠×٣	مدين	دائن
المستحق للدفع	١,٠١٠	
خسارة المتاجرة	٢	
السند (أ)		١,٠٠٠
السند (ب)		٢
لربح المتحقق		١٠

القسم : ه القياس

هـ. ١ القياس المبني للأصول المالية والالتزامات المالية

هـ. ١.١ القياس المبني: تكاليف إجراء العملية

تكاليف إجراء العملية يجب إدخالها في القياس المبني للأصول المالية والالتزامات المالية عدا عن تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. كيف يجب تطبيق هذا المتطلب عملياً ؟

بالنسبة للأصول المالية، فإن التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى عملية حيازة الأصول المالية، مثل الرسوم والعمولات فهي تضاف إلى القيمة التي تم الاعتراف بها (أساساً). وبالنسبة للالتزامات المالية، فإن التكاليف المتعلقة مباشرة بإصدار الدين فيجب خصمها من قيمة الدين التي تم الاعتراف بها أصلاً. أما الأدوات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف العملية لا تضاف إلى القيمة العادلة التي تم قياسها في الاعتراف المبني.

وبالنسبة للأدوات المالية المسجلة بالتكلفة للمطافأة، مثل الاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، والقروض المنشأة، ومعظم الالتزامات المالية، فإن تكاليف إجراء إضافتها العملية يجري إدخالها في القيمة المطافأة باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية ويجري فعلاً إطفائها، في بيان الدخل على مدى عمر الأداة.

أما الأصول المالية المعدة للبيع، فإن تكاليف إجراء العملية يتم الإقصاء بها في حقوق الملكية كجزء من التخفيض في القيمة العادلة عند إعادة القياس. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولا يمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم إطفائها في الربح أو الخسارة باستخدام أسلوب الفائدة الفعل. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات غير دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم الإقصاء عنها في الربح أو الخسارة عندما لا يتم الاعتراف بالأصل أو عند انخفاض قيمة الأصل.

أما تكاليف إجراء العملية المتوقعة نتيجة تحويل أداة مالية أو للتزول عنها فإنها لا تدخل في قياس قيمة الأداة المالية.

هـ. ٢ اعتبارات قياس القيمة العادلة

هـ. ٢. ١ اعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الاستثمار

الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن سعر الطلب الحالي هو في العادة السعر المناسب الذي يستعمل لقياس القيمة العادلة للأصل المحتفظ به. والأحكام المطبقة على بعض صناديق الاستثمار تنص على وجوب أن يعرض على المستثمرين قيم الأصول الصافية مبنية على متوسط أسعار السوق. في هذه الحالات هل يكون من المناسب لصندوق استثمار قياس موجوداته بناءً على متوسط أسعار السوق ؟

كلا. وجود تعليمات تستلزم قياساً مختلفاً لأغراض خاصة لا يبرر الإصرار عن المتطلب العام حسب الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقضي باستعمال سعر الطلب الحالي في غياب حالة مطلوبة مماثلة. أما في بياناته المالية، فإن الصندوق الاستثماري يقيس أصوله بأسعار الطلب الجارية في السوق. أما عند عرض تقاريره، عن قيمة أصوله الصافية إلى مساهبيه فإن الصندوق الاستثماري قد يرغب في إعطاء مطابقة ومقارنة بين القيم العادلة الواردة في ميزانيته وبين الأسعار المعملة لقياس القيم العادلة الصافية.

٢.٢.٥ قياس للقيمة العادلة: الحيازات الكبيرة

يملك المشروع (أ) ١٥ بالمائة من أسهم رأس المال للمشروع (ب). ويتم تداول الأسهم في سوق نشطة. والسعر المعروض حالياً هو ١٠٠. ويتم للتداول حالياً بما نسبته ٠.١ من أسهم المشروع الحالي. ولأن المشروع (أ) يعتقد أن القيمة العادلة لأسهم المشروع (ب) الذي يمتلكه، لو تم بيعها صفقة واحدة، هي أكبر من سعر السوق المعروض، فإن المشروع (أ) يحصل على تقديرات عديدة مستقلة للسعر الذي يحصل عليه لو باع الأسهم التي بحوزته. وقد أظهرت هذه التقديرات أن للمشروع (أ) باستطاعته أن يحصل على سعر قدره ١٠٥ أي بعلاوة ٥ بالمائة فوق السعر المعروض. فأي تقدير يجب على المشروع (أ) أن يستخدمه لقياس ما بحوزته من الأسهم بالقيمة العادلة ؟

بموجب الفقرة ٧١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يفترض أن وجود سعر معروض منشور في سوق نشطة هو أفضل تقدير للقيمة العادلة. لذلك، فإن المشروع (أ) يستعمل عرض الأسعار المنشور (أي ١٠٥). ولا يستطيع المشروع (أ) منفرداً الخروج على سعر السوق المعروض لأن التقديرات المنفصلة تدل على أن المشروع (أ) سيحصل على سعر أعلى (أو أقل) من خلال بيع ما بحوزته من أسهم مرة واحدة

٣.٥ الأرباح والخسائر

١.٣.٥ الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبادل الأسهم

المشروع (أ) يمتلك عدداً بسيطاً من أسهم المشروع (ب). وتلك الأسهم مصنفة على أنها متوفرة للبيع. بتاريخ ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ كانت القيمة العادلة للأسهم ١٢٠ والأرباح المتراكمة التي دخلت في حقوق الملكية ٢٠ في نفس اليوم يستلم المشروع (ب) بواسطة المشروع (ج) مشروع علم كبير. ونتيجة لذلك، استلم المشروع (أ) أسهماً في المشروع (ج) بدلاً من الأسهم التي يمتلكها في المشروع (ب) بنفس قيمتها العادلة، وبموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يجب على المشروع (أ) أن يعترف بالربح المتراكم البالغ (٢٠) والدخل في حقوق الملكية وذلك في الأرباح والخسائر الصافية للفترة ؟

نعم. إن هذه المعاملة تتوفر فيها الخصائص اللازمة لإلغاء الإعراف بموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. تتطلب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الأرباح أو الخسائر المتراكمة التي تم إدخالها في حقوق المساهمين على الأصل المالي المعد للبيع يجب إدخالها في حساب الأرباح والخسائر الصافية إذا لم تم الإعراف بها. وفي حالة تبادل الأسهم، فإن المشروع (أ) قد تنزل عن أسهم المشروع (ب) واستلم أسهماً في المشروع (ج).

٢.٣.٥ من معيار المحاسبي الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١ - الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكون العملة الأساسية

الأصول المالية النقدية المتوفرة للبيع، فإن المشروع مع تلك يظهر للتغيرات في القيمة المسجلة المتوقعة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية طبقاً للفقرة ٢٣ (أ) والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وأي تغيرات أخرى في القيمة المرحلة لحقوق الملكية طبقاً للمعيار ٣٩. فكيف يتحدد الربح أو الخسارة للمتراكمين اللذين يتم إظهارهما في حقوق الملكية؟

إنها الفرق بين القيمة المطفأة (معدلة بإخفاض القيمة إن وجد) وبين القيمة العادلة للأصل المالي النقدي المتوفر للبيع وذلك بعملة القياس المستعملة من قبل المشروع المعد للتقرير. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ تعامل الأصل كأصل مقيم بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية.

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ اشترى المشروع (أ) سندا صارلا بالعملة الأجنبية (FC) بقيمته العادلة البالغة ١,٠٠٠ وحدة (FC). أن مدة السند المتبقية على إستحقاقه هي خمس سنوات وقيمته الأساسية ١٢٥٠ وحدة (FC)، ويعطي فائدة ثابتة بنسبة ٤,٧% تكلف سنويا (FC ١,٢٥٠ × ٤,٧% = FC ٥٩ سنويا)، وله سعر فائدة ثابتة فعلي يبلغ ١٠%. والمشروع (أ) يصنف السند على أنه معد للبيع، وتظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول المالية المعدة للبيع في حقوق الملكية. وسعر الصرف هو وحدة FC واحدة تساوي ١,٥ وحدة من عملة القياس (LC) والقيمة المسجلة للسند تبلغ ١٥٠٠ وحدة LC (= FC ١,٥٠٠ × ١,٥).

السند	مليون	دائن
الندف	LC ١,٥٠٠	LC ١,٥٠٠

وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، ارتفع سعر العملة الأجنبية وأصبح سعر الصرف من FC1 إلى LC2. والقيمة العادلة للسند ١٠٦٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢,١٢٠ LC (= FC ١,٠٦٠ × ٢). والتكلفة المطفأة هي ١٠٤١ FC (= LC ٢,٠٨٢). في هذه الحالة، فإن الربح أو الخسارة المتركمة التي يجب إدخالها مباشرة في حقوق الملكية هي الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ أي LC ٣٨ (= LC ٢,١٢٠ - LC ٢,٠٨٢).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ هي ٥٩ FC (= LC ١١٨). والدخل من الفوائد المحدد طبقا لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو FC ١٠٠ (= ١,٠٠٠ × ١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال السنة هو ١,٧٥ وحدة FC1 مقابل كل وحدة LC1. ولأغراض هذا المثال التوضيحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسيط يوفر تقديرا موثوقا للأسعار الفورية القابلة للتطبيق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال الفترة (الفترة ٢٢ المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهكذا يكون الدخل من الفوائد الذي تم إظهاره ١٧٥ LC (= FC ١٠٠ × ١,٧٥) شاملا تراكم الخصم المبني البالغ LC ٧٢ (= FC ٥٩ - FC ١٠٠) × ١,٧٥، وبالتالي، فإن فرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية هو ٥١ (= LC ٢,٠٨٢ - LC ١,٥٠٠ - LC ٧٢). وكذلك فهناك ربح على سعر الصرف للفائدة المستحقة عن العام يبلغ ١٥ وحدة MC (= LC ٥٩ × [١,٧٥ - ٢,٠٠]).

السند	مدين	دائن
الندف	LC ١١٨	LC ١٢٠
الإيراد من الفوائد		LC ١٧٥
ربح سعر الصرف		LC ٥٢٥
تغير القيمة العادلة في حقوق الملكية		LC ٣٨

بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ ارتفعت العملة الأجنبية مرة أخرى وأصبح سعر الصرف ٢,٥٠ وحدة LC لكل وحدة FC. والقيمة العادلة للسند هي ١٠٧٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢٦٧٥ LC (= FC ١,٠٧٠ × ٢,٥٠). والتكلفة المطفأة ١٠٨٦ FC (= LC ٢٦١٥). والربح (أو الخسارة) المتراكم الذي يجب إدخاله مباشرة في حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣، أي ٤٠ وحدة LC بالسالب (= LC ٢٦٧٥ - LC ٢٦١٥). وهكذا، فهناك قيد مدين على حساب حقوق الملكية يساوي التغير في الفرق خلال عام ٢٠٠٣ والبالغ ٧٨ LC (= LC ٤٠ + LC ٣٨).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ هي ٥٩ FC (= LC ١٤٨). وإيراد الفائدة المحدد طبقا لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو ١٠٤ FC (= FC ١٠٤ × ١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال العام هو ٢,٢٥ LC لكل وحدة واحدة FC. ولأغراض هذا المثال الإيضاحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسيط يعطي تقديرا موثوقا لأسعار الفائدة الفورية التي تطبق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال العام (الفترة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). وهكذا فدخل الفوائد الذي تم إظهاره هو ٢٣٤ LC (= FC ١٠٤ × ٢,٢٥).

$(2,20 \times)$ شاملاً تراكم الخصم المبني البالغ ١٠١ LC $(= [FC09 - FC10] \times 2,20)$ ، وبالتالي ففرق سعر الصرف للمند والذي يتم إيجاله في الأرباح والخسائر الصافية هو ٥٣٢ LC $(= LC2715 - LC101)$. وكذلك، هناك ربح سعر صرف على الفوائد المستقاة عن العالم يبلغ ١٥ LC $(= [2,20 - 1] \times FC09)$.

الدائن	مدين	
	LC0500	المند
	LC148	النقد
	LC78	تغير القيمة العادلة في حقوق الملكية
LC234		الدخل من الفوائد
LC047		أرباح للصرف

هـ. ٣.٣ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١ فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع أجنبية: حقوق ملكية أو الدخل؟

الفقرة ٣٢ والفقرة ٤٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ تنص على أن جميع فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي يجب الإصاح عنها كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من الإستثمار الصافي. وهذا يشمل فروقات صرف ناتجة عن الأوقات المالية المسجلة بالقيمة العادلة والتي تضم كلاً من الأصول المالية المحتفظ بها للمتلفة والأصول المالية المعدة للبيع.

الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقضي بالإصاح عن التغييرات في القيمة العادلة للأصول المالية في الأرباح والخسائر والتغييرات في القيمة العادلة للاستثمارات المعدة للبيع في حقوق الملكية.

إذا كان المشروع الأجنبي هو شركة تابعة يتم توحيد بياناتها مع بيانات شركته الأم، فكيف يتم تطبيق الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٢١ من المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة؟

إن المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يطبق في المحاسبة المتعلقة بالأدوات المالية في البيانات المالية للمشروع الأجنبي. أما معيار المحاسبة الدولي ٢١ يطبق لترجمة البيانات المالية للمشروع الأجنبي لغرض توحيدها مع البيانات المالية للمشروع المصدر للبيانات المالية.

لإيضاح ذلك : المشروع (أ) موطنه في قطر (س)، العملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (س) وهي LCX. والمشروع (ب) له شركة تابعة (ب) في قطر (ص) والعملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (ص) وهي LCY. والشركة التابعة (ب) هي المالكة لأداة دين محتفظ بها للمتلفة ولذلك فهي مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

في البيانات المالية للشركة التابعة (ب) لعام ٢٠٠٠، كانت القيمة العادلة لأداة الدين مبلغ (١٠٠) بالعملة المحلية للقطر (ص). وفي البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) تم ترجمة الأصل بعملة القطر (س) بسعر الصرف الفوري القائم بتاريخ إعداد الميزانية وهو (٢). وهكذا فالقيمة المسجلة هي $LC(100) \times 2$ في البيانات المالية الموحدة.

وبنهاية العام ٢٠٠١، ارتفعت القيمة العادلة لأداة الدين إلى ١١٠ بالعملة المحلية للقطر (ص). وتقوم الشركة التابعة (ب) بتسجيل الأصل المالي المحفوظ به المتاجرة بقيمة LCY110 في ميزانيتها وتتعرف بربح قيمة عادلة يبلغ (LCY10) في بيان الدخل الخاص بها. وخلال السنة ارتفع سعر الصرف الفوري من (٢) إلى (٣) مما نتج عنه زيادة القيمة العادلة للأداة من LC ٢٠٠ إلى LC ٣٣٠ (LC110 × ٣) بعملة القطر (س). لذلك، فالمشروع (أ) يقوم بإظهار الأصل المحفوظ به المتاجرة بسعر (LC٣٣٠) في بياناته المالية الموحدة.

المشروع (أ) يقوم بترجمة بيان الدخل للشركة التابعة (ب) "بأسعار الصرف في تواريخ حدوث العمليات" (المعيار ٢١ الفقرة ٣٩(ب)). وحيث أن مكاسب القيمة العادلة قد تراكت خلال العام، فإن المشروع (أ) يستعمل السعر الوسيط كتقدير عملي أي $(2 + 2.0) \div 2 = 2.0$ بما يتفق مع "المعيار ٢١ الفقرة ٢٢"، ولذلك، بينما القيمة العادلة لأصول المتاجرة ازداد بنسبة LCX1٣٠ (LCX-LCX٣٣٠)، فإن المشروع أ يعترف فقط بمبلغ ٢٥ (٢.٥ × ١٠) من هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر للموحدة التزاما بالفقرة ٣٩-ب من المعيار المحاسبي الدولي ٢١. أما فرق سعر الصرف الحاصل أي المتبقي من زيادة القيمة العادلة لأداة الدين (LCX ١٣٠ - LCX ٢٥ = LCX ١٠٥) فيتم تصنيفها كحقوق ملكية إلى حين التخلص من الاستثمار الصافي في المنشأة الأجنبية وفقاً للفقرة ٤٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١.

٤.٣.٥ التداغل فيما بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ متطلبات لقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية والإعتراف بالأرباح والخسائر عند إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. ويتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٢١ أحكاماً تتعلق ببيان بنود العملات الأجنبية والإعتراف بفروقت أسعار الصرف في الأرباح أو الخسائر. فبأي ترتيب يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

الميزانية العمومية

بصورة عامة فإن قياس الأصل المالي أو الإلتزام بالقيمة العادلة أو بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة يتقرر أولاً بالعملة الأجنبية المحرر بها البند طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ثم يتم إظهار مبلغ العملة الأجنبية بعملة التقرير باستعمال سعر الإقفال أو السعر التاريخي طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية). على سبيل المثال إذا كانت أصل مالي نقدي (كأداة دين) مسجلة بالقيمة المطفأة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن القيمة المطفأة تتسبب بعملة ذلك الأصل المالي. وبعد ذلك يجري إظهار مبلغ العملة الأجنبية في البيانات المالية للمشروع باستعمال سعر الإقفال (الفقرة ٢٣ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهذا ينطبق بغض النظر عما إذا كان البند النقدي مقاساً بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). أما الأصل المالي غير النقدي (مثل استثمار في سهم حقوق ملكية) فتم ترجمتها باستعمال سعر الإقفال إذا كانت مسجلة بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٣ ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١) وبالسعر التاريخي إذا لم تكن مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً يعتمد عليه (الفقرة ٢٣ ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والفقرة ٤٦ ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وكحالة استثنائية، إذا كان الأصل المالي أو الإلتزام المالي مخصصة كبند متحوط له في تحوط القيمة للعائلة ضد أخطار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. فإنه يعاد قياس التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية للبند المتحوط له حتى ولو كان خلافاً لذلك قد تم إظهاره باستعمال السعر التاريخي بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٩ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، أي أن مبلغ العملة الأجنبية يتم إظهاره باستعمال سعر الإقفال. وهذا الاستثناء ينطبق على البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة للتاريخية بالعملة الأجنبية ومتحوط لها ضد مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية (الفقرة ٢٣ ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

بيان الدخل

إن الاعتراف بالتغير في القيمة المسجلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في الأرباح أو الخسائر. يتوقف على عدد من العوامل، بما في ذلك ما إذا كان فرق سعر صرف أو أي فرق آخر في القيمة المسجلة، وسواء تعلق ببند نقدي (على سبيل المثال معظم أدوات الدين) أو بند غير نقدي (على سبيل المثال معظم الاستثمارات في حقوق الملكية)، سواء كان الأصل أو الالتزام المعين مخصص كتحوط تدفق نقدي لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وسواء نتجت من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية. وإن موضوع إفصاح عن التغيرات في القيمة المسجلة لأصل مالي أو التزام مالي تحتفظ بها منشأة أجنبية قد تم تناوله في فصل مستقل (انظر السؤال ٣٠.٣-٨).

وإذا فُرقت أسعار صرف ناتجة عن إظهار بند نقدي بسعر مختلف عن ذلك الذي سجلت به خلال الفترة أو ورد في بيانات مالية سابقة يتم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية والفقرة ٢٨ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٢٨ والفقرة ٣٢ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١)، وذلك ما لم يكن البند النقدي مخصصاً كتحوط تدفق نقدي للالتزام مؤكد لم يعترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، حيث تطبق حينئذ الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر المرتبطة بتحوطات للتدفقات النقدية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). ويتم بنفس الطريقة التعامل مع الفروقات الناتجة من إظهار بند نقدي بمبلغ بالعملة الأجنبية مختلف عن ذلك الذي سبق إظهاره به، ذلك لأن جميع التغيرات في القيمة المسجلة المرتبطة بتحركات أسعار الفائدة يجب معالجتها بشكل منظم (مُسَوًى) ، وجميع التغيرات الأخرى للبند النقدي في قياس الميزانية يتم إيجاله في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فعلى سبيل المثال إذا قام مشروع بإظهار الأرباح والخسائر المتوقعة بالأصول المالية النقدية المعدة للبيع في حقوق الملكية (الفقرة ٥٥ ب من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) فإن المشروع يظهر للتغيرات في القيمة المسجلة والمرتبطة بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

وإذا تغيرت في القيمة المسجلة لبند غير نقدي يتم إظهارها في الأرباح أو الخسائر طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال تدخل الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية المعدة للبيع، بما في ذلك تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في حقوق الملكية. وإذا كان البند غير النقدي قد تم تخصيصه كتحوط تدفق نقدي للالتزام مؤكد معترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، فإنه تطبق الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر الناتجة عن تحوطات للتدفقات النقدية كما هي في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وفي الحالات التي يكون فيها جزء من التغير في القيمة المسجلة قد تم إظهاره في حقوق الملكية وجزء آخر تم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية (كلان تكون القيمة العادلة لسند قد زادت بالعملة الأجنبية ونقصت بعملة التحويل) فإن المشروع لا يمكنه إجراء التقاص بين هذين العنصرين لأغراض تحديد الأرباح أو الخسائر التي يجب إظهارها في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية.

هـ. ٤. النقصان وعدم قابلية التحصيل للأصل المالي

هـ. ١.٤. الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتطلب أن يكون المشروع قادراً على التعرف على حادث متميز سببي سابق يستنتج أنه يحتمل ألا يكون قادراً على تحصيل جميع المبالغ المستحقة من أصل مالي ؟

كلا. تنص الفقرة ٥٩ من المعيار ٣٩ أنه في بعض الحالات ليس من الممكن يطابق بمفرده الأحداث المنفصلة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. عدا عن ذلك العوامل المجموعة لأحداث متنوعة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. على سبيل المثال الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص "على أن تخفيض تصنيف المشروع ائتمالياً هو ليس في حد ذاته دليلاً على وجود حالة إنخفاض المنافع رغم أنه قد يكون دليلاً على وجود حالة إنخفاض إذا ما تم أخذه في الاعتبار مع معلومات أخرى متوفرة"، ومن الحالات الأخرى التي يأخذها المشروع في الاعتبار لتقرير ما إذا كان لديه دليل موضوعي على حدوث إنخفاض منافع المعلومات المتعلقة بالمدينين أو المصدرين مثل السيولة والملاءة والمخاطر المالية والعملية ومستويات واتجاهات العجز عن الوفاء لأصول مالية مشبهاة، والاتجاهات والظروف الاقتصادية الوطنية والمحلية والقيمة العادلة للضمانات والكتالات. فهذه العوامل وغيرها إما أن تعطي مجتمعة أو متفرقة دليلاً موضوعياً كافياً على حصول خسارة إنخفاض في أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية.

هـ. ٢.٤. النقصان : الخسائر للمستقبلية

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإعتراف بخسارة إنخفاض من خلال بناء علاوة لتغطية للخسائر المستقبلية وذلك عند إعطاء القرض ؟ على سبيل المثال، إذا قام البنك (أ) بفرض العييل (ب) مبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة. هل بإمكان البنك (أ) الاعتراف بخسارة إنخفاض فورية قدرها ١٠ وحدة عملة إذا كان البنك - بناء على خبرته التاريخية - يتوقع أن لا يستطيع تحصيل واستعادة ١٠٪ من القروض للمعطاء ؟

كلا. الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن يقلص الأصل المالية قياساً مبدئياً بالتكلفة التي هي القيمة العادلة للدين الممنوح، وبالنسبة لأصل القرض فإن القيمة العادلة للدين هي مبلغ النقد المقرض مع تعديلها بأية رسوم أو نفقات (ما لم يكن جزء من المبلغ المقرض هو تعويض عن حقوق أو منافع أخرى صريحة أو ضمنية)، وأنه مما لا ينسجم مع الفقرة ١٤ والفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخفيض القيمة المسجلة بها أصل القرض عند الاعتراف المبدئي من خلال الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية.

هـ. ٣.٤. تقدير الإنخفاض: في الأصل والفوائد

نظراً للصعوبات الاقتصادية التي يواجهها العييل (ب) فإن المنشأة (أ) يساوره القلق أن العييل (ب) لن يستطيع أن يسدد جميع دفعات الأصل والفوائد المتعلقة بقرض منشأ في المواعيد المحددة. ولذلك فهو يتفاوض على إعادة هيكله القرض. والمنشأة (أ) يتوقع أن العييل (ب) سيتمكن من الوفاء بالتزاماته بموجب شروط إعادة الهيكلة. هل يعترف البنك (أ) بخسارة الإنخفاض إذا كانت شروط إعادة الهيكلة هي كما هو مبين في أي من الحالات التالية :

(أ) العييل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق الأصلي ولكن لن يدفع أي جزء من الفوائد المترتبة بموجب الشروط الأصلية.

(ب) العييل (ب) سيدفع كامل أصل القرض الأساسي في التاريخ المحدد ولكن لن يدفع شيئاً من الفوائد المستحقة بموجب الشروط الأصلية.

(ج) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بتاريخ الإستحقاق الأصلي والفائدة ولكن بسعر أقل من سعر الفائدة المتفق عليه في القرض الأصلي.

(د) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي وجميع الفوائد المستحقة عن مدة القرض الأصلية ولكن لن يدفع فوائد عن مدة القرض الإضافية.

(هـ) العميل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق الأصلي كما سيدفع كامل الفوائد عن كل من المدة الأصلية والمدة الإضافية.

الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن خسارة الإنخفاض تكون حاصلة إذا كان من المحتمل أن لا يستطيع المشروع تحصيل جميع المبالغ المستحقة بموجب الشروط التعاقدية للقرض. لذلك فإذا كان مبلغ وتوقيت الدفعات قد تغير كما في الفقرات من (أ) إلى (د) أعلاه، فيجب عندئذ تقدير الإنخفاض على أساس التوقعات الحالية بشأن تحصيل أصل القرض والفوائد، وفي الحالات من (أ) حتى (د) أعلاه فإن القيمة الحالية من أصل القرض والفوائد مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض (أي المبلغ القابل للإسترداد) ستكون أقل.

في الحالة (هـ) أعلاه، ورغم أن توقيت الدفعات قد تغير، فإن المقرض سيقبض فائدة على الفائدة بحيث أن القيمة الحالية للأصل والفوائد المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض ستكون مساوية لقيمة القرض المسجلة. ولذلك لا يكون هناك خسارة إنخفاض، إلا أن هذا النمط من الحقيقة ليس من المحتمل حدوثه على ضوء المعايير المالية التي يوجهها العميل (ب).

هـ. ٤.٤ تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط القيمة العادلة

قرض منشأ بدفعات سعر فائدة ثابت تم التحوط له ضد مخاطر أسعار الفائدة من خلال مبادلة أسعار فوائد مستلمة متغيرة ومدفوعة ثابتة. وإن علاقة التحوط تبرر محاسبة التحوط للقيمة العادلة ويتم إظهارها كتحوط قيمة عادلة، وهكذا فالقيمة المسجلة للقرض تشمل التعديل. هل يلزم أن يأخذ تقدير الإنخفاض في القرض في الاعتبار تعديل القيمة للعادلة بسبب مخاطر أسعار الفائدة ؟

نعم، إن سعر الفائدة الفعلي للقرض قبل التحوط يصبح غير ذي بال بمجرد أن يتم تعديل القيمة المسجلة للقرض بأي تغير في القيمة العادلة بسبب تحركات أسعار الفائدة، ولذلك فسر الفائدة الحقيقي الأصلي وتكلفة القرض المطفأة يتم تعديلها ليؤخذ في الاعتبار تغييرات القيمة للعادلة المعترف بها، ويحسب سعر الفائدة الحقيقي المعدل باستخدام القيمة المسجلة المعدلة للقرض.

وتحسب خسارة الإنخفاض على القرض المحوط له على إنها الفرق بين قيمته المسجلة بعد تعديلها بتغيرات القيمة العادلة الناتجة عن التحوط للمخاطر وبين التكلفة النقدية المستقبلية المتوقعة للقرض مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي المعدل. عندما يكون القرض مشعولا في محفظة تحوط مخاطر أسعار الصلات، على المنشأة تخصيص التغيرات في القيمة للعادلة لمحفظة تحوط القروض (أو لمجموعة مشابهة من القروض) مع وجود تحديد نظامي وأساس لإنخفاض القيمة.

هـ. ٥.٤ الإنخفاض في القيمة : مصفوفة للتخصيص

تقوم مؤسسة مالية باحتساب الإنخفاض في قيمة لجزء غير مضمون للحصول من قروضها ونمونها المدينة على أساس معادلة ثابتة يتم بموجبها احتساب المخصص الواجب لأخذها لمواجهة ذلك الجزء غير مضمون الحصول بموجب عدد الأيام التي مضت على إستحقاقه، دون أن يتم تحصيله (صفر% إذا كانت المدة أقل من ٩٠ يوم و ٢٠% إذا كانت المدة بين ٩٠-١٨٠ يوم و ٥٠% إذا كانت المدة بين ١٨١ و ٣٦٥ يوم و ١٠٠% إذا كانت المدة أكثر من ٣٦٥ يوم). هل يمكن أن تعتبر النتائج مناسبة لأغراض احتساب المبلغ القابل للإسترداد من القروض والنعم المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩-٦٣؟

ليس بالضرورة. الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب لاحتساب الإنخفاض أو خسائر الديون الرديئة كالتفرق بين القيمة المسجلة للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحقيقية الأصلية للأداء المالية.

هـ. ٦.٤ الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى خسائر الإنخفاض التي تقررت على أساس الدليل الموضوعي عن الإنخفاض في أصول مالية إفرانية معروفة أو في مجموعات معروفة من أصول مالية مشابهة ؟

لا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح للمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى تلك التي يمكن نسبتها إلى الأصل المالي الإفرادي المعروف أو المجموعات المعروفة من أصول مالية مشابهة (الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) على أساس الدليل الموضوعي حول وجود إنخفاض في قيمة تلك الأصول (الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبالغ التي قد يرغب المشروع في أخذها كاحتياطي لتغطية إنخفاض إضافي ممكن في أصول مالية كإحتياطيات التي لا يمكن تأييدها بدليل موضوعي عن الإنخفاض، فهي لا يمكن الإعتراف بها كإنخفاض أو خسائر ديون رديئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. على كل حال، إذا حددت المنشأة أنه لا يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لتحديد الأصل مفرداً، سواء كان مهماً أو لا، فهو يشمل الأصل في مجموعة الأصول المالية مع ضمان لتمامها للمخاطر مميز (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٦٤).

هـ. ٧.٤ الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة

الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب الإعتراف بإنخفاض للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة. تنص الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإنخفاض يمكن قياسه والإعتراف به بصورة إفرانية أو على أساس محفظة تحتوي مجموعة من الأصول المالية المشابهة. فإذا كانت قيمة أصل واحد في المحفظة قد تخفضت بينما أن القيمة العادلة لأصل آخر في المجموعة كانت أعلى من تكلفته المطفأة، فهل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بعدم الإعتراف بإنخفاض قيمة الأصل الأولي ؟

كلا . فإذا علم المشروع أن أصل مالي إفرادي مسجل بالتكلفة المطفأة قد تعرض لإنخفاض فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستلزم الإعتراف بإنخفاض في ذلك الأصل. وينص معيار المحاسبة الدولي على أن (قيمة للخسارة هي الفرق بين قيمة الأصل المسجل والقيمة القابلة للإسترداد) -زيادة أكيدة-. يطبق قياس الإنخفاض على أساس المحفظة بموجب الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما يكون هناك ما يشير إلى وجود إنخفاض في مجموعة من الأصول المماثلة ولا يمكن للتحقق من الإنخفاض في مجموعة محددة مفردة من المجموعة.

هـ. ٨.٤ الإخفاض في القيمة: الإعتراف بالضمان

إذا كان أصل مالي منخفض مضمونة ولا يقابل معيار إعتراف الأصول في المعايير الدولية الأخرى. هل يعترف بالضمان كصل مستقل عن الأصل المالي المنخفض؟

كلا. إن قياس الأصل المالي المنخفض يعكس القيمة العادلة للضمان. ولا يستوفي للضمان المعايير المطلوبة للإعتراف إلى أن يتم تحويله إلى المقرض. وبالتالي، لا يعترف بالضمان كأصل منفصل عن الأصل المالي المنخفضة حتى يقابل معايير إعتراف الأصول في المعايير الدولية الأخرى.

هـ. ٩.٤ الإخفاض في قيمة الأصول المالية غير النقدية المتوفرة للبيع

إذا كان هناك أصل مالي غير نقدي، مثل إحدى أدوات حقوق الملكية، وقيمت بالقيمة العادلة وبخلت أرباحها وخسائرهما في حقوق الملكية وقد انخفضت قيمة ذلك الأصل. هل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر للفترة بالخسائر المتراكمة الصافية التي كانت قد انحلت في حقوق الملكية بما في ذلك أي جزء سببه تغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية ؟

نعم. الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه إذا كان قد تم الإعتراف مباشرة في حقوق المساهمين بخسارة من أصل مالي مسجل بالقيمة العادلة، ويوجد دليل موضوعي أن الأصل انخفض قيمته، فإن الخسارة المتراكمة للصافية التي كان قد اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب إزالتها من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية للفترة رغم أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل، وأي جزء من الخسائر الصافية المتراكمة يكون سببه تغيرات أسعار العملة الأجنبية يتعلق بالأداة وسبق إدخاله في حقوق الملكية يدخل أيضاً في الأرباح والخسائر الصافية للفترة. ولية خسائر لاحقة بما في ذلك أي جزء يعود لتغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية تدخل أيضاً في الأرباح والخسائر الصافية إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

هـ. ١٠.٤ الإخفاض في القيمة : ما إذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالياً؟

تتطلب الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يدخل في حقوق الملكية مباشرة الأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع. فإذا كانت القيمة العادلة الإجمالية لمثل هذه الأصول أقل من قيمتها المسجلة، هل يمكن للخسارة الإجمالية الصافية التي سبق الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية أن تتم إزالتها من حقوق الملكية وإدخالها في الأرباح والخسائر الصافية ؟

ليس بالضرورة . معيار المحاسبة الدولي المناسب ليس هو ما إذا كانت القيمة العادلة الإجمالية أقل من القيمة المسجلة، بل ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد انخفضت قيمتها، ويقوم المشروع بتاريخ كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد تكون انخفضت بناء على الفقرة ٥٩-٦١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتوضح الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي أن تراجع القيمة الموقفة لأداة من حقوق الملكية إلى ما دون التكلفة ليس بالضرورة دليلاً على الإخفاض. وبالمثل فإذا هبطت القيمة للعادلة لسند دين إلى أقل من قيمته المطفأة ليس بالضرورة دليلاً على الإخفاض فقد يحصل الهبوط على (سبيل المثال نتيجة لزيادة أسعار الفائدة) الأسلية للخالية من المخاطر).

القسم و: التحوط

و. ١ أدوات التحوط

و. ١.١ التحوط لمخاطرة القيمة العادلة لسند صادر بعمله أجنبية

المشروع (ي) الذي عمله القياس لديه هي الدين الياباني أصدر دنيا بمبلغ خمسة ملايين دولار لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت. كما إنه يمتلك سنداً مدته خمس سنوات وقيمته خمسة ملايين دولار ذا سعر فائدة ثابت ومصنف على أنه متاح للبيع. فهل يستطيع المشروع (ي) تخصيص دينه (التزاماته) بالدولار الأمريكي كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة للقيمة العادلة لسندها بالدولار؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للأداة غير المشتقة بأن تستخدم كأداة تحوط فقط للتحوط لأخطار أسعار صرف العملة الأجنبية، وإن للسند الموجود لدى المشروع (ي) معرضة قيمته العادلة لتغيرات أسعار العملات الأجنبية وأسعار الفائدة ومخاطر الائتمان.

كذلك، هل يمكن تخصيص الالتزام الصادر بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لطصر العملة الأجنبية في السند ؟

نعم. على كل حال، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن القيمة للمطافاة لأداة التحوط وللبند المتحوط له بعد قياسهما كليهما باستخدام أسعار الإقبال، وسواء قام المشروع (ي) بتخصيص العلاقة كتحوط للتدفق النقدي أو تحوط للقيمة العادلة فلن تأثير الربح الصافي أو الخسارة الصافية هو نفسه. وأي ربح أو خسارة ناتجة عن أداة تحوط مخصصة كتحوط للتدفق النقدي يعترف به فوراً في الأرباح والخسائر الصافية مع الإعتراف بالتغير في السعر الفوري (النقدي) للبند المتحوط له في الأرباح والخسائر الصافية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

و. ٢.١ التحوط باستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية غير مشتقة

عملة القياس للمشروع (ي) هي الدين الياباني. وقد أصدر للمشروع أداة دين ذات سعر فائدة ثابت والفائدة تدفع نصف سنوية وتستحق بعد سنتين والأصل يدفع بتاريخ الإستحقاق ومبلغ الأداة خمسة ملايين دولار أمريكي. كما إن المشروع دخل في الإلتزام بمبيعات ذي سعر ثابت بمبلغ خمسة ملايين دولار يستحق بعد سنتين ولم يعتبر كمشتقة لأنه تنطبق عليه شروط الإعطاء الخاصة بالمبيعات العادية الواردة بالفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ . هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص لالتزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لالتزاماتها بالبيع بسعر ثابت وتكون مؤهلة لمحاسبة التحوط ؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح باستخدام الأصول أو الإلتزامات غير المشتقة كأداة تحوط فقط لمخاطر عملة أجنبية.

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص التزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالاستلام المستقبلي للدولارات الأمريكية في عقد المبيعات ذي السعر الثابت؟

نعم . معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص الأصول أو الإلتزامات غير المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي من التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لالتزام ثابت (الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وأي ربح أو خسارة يتعلق بأداة التحوط غير المشتقة والذي يسجل في حقوق الملكية خلال الفترة السابقة لحدوث المبيعات المستقبلية يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية عند تحقيق البيع (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص التزام المبيعات كأداة التحوط بدلاً من البند المتحوط له؟

كلا. إن الأداة المشتقة أو الأصل أو الالتزام غير المشتق يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط مخاطر العملة الأجنبية. أما الالتزام الثابت (المؤكد) فلا يمكن تخصيصه كأداة تحوط. إلا أنه، إذا كان عنصر العملة الأجنبية في الالتزام البيع مطلوب فصله كمشتقة مثبتة بموجب الفقرة من معيار المحاسبة الدولي والفقرة ١١ والفقرة ٣٣ (د) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنه يمكن تخصيصه كأداة تحوط في علاقة التحوط لتغييرات القيمة العادلة في القيمة المستحقة من الدين ولتي تعزى لمخاطر العملة الأجنبية.

و.٣.١ محاسبة التحوط : استخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة

النتيجة (أ) - هل الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع استعمال طرق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أداة مشتقة أخرى تتطوي على خيار مكتوب وخيار مشتري كأداة تحوط ؟

حسب الحالة. طرق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أي أداة مشتقة أخرى تتطوي على خيار مكتوب وخيار مشتري لا يمكن تخصيصها كأداة تحوط إذا كانت خياراً مكتوباً صافياً، لأن الفقرة ٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستلزم استعمال الخيار المكتوب كأداة تحوط إلا إذا كان مخصصاً كتسوية (تسديد) لخيار مشتري. أما طرق أسعار الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً فيمكن تخصيصها كأداة تحوط إذا كانت عبارة عن خيار مشتري صافي أو طرق قيمته صفر.

النتيجة (ب) ما هي العوامل التي تبين أن طرق سعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع بين خيار مكتوب وخيار مشتري ليس خياراً مكتوباً صافياً ؟

العوامل التالية إذا أخذت مجتمعة تبين أن طرق أسعار فائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً لا تعتبر خياراً مكتوباً صافياً:

(أ) لا توجد علاوة صافية مستلمة عند بذلية الخيارات أو على مدى عمرها. وإن السمة المميزة للخيار المكتوب هي استلام علاوة لتعويض الكاتب عن تحميله للمخاطرة.

(ب) فيما عدا سعر تنفيذ الخيار، فإن شروط عنصر الخيار المكتوب وعناصر الخيار المشتري هي نفسها (بما في ذلك المتغير أو المتغيرات الأساس وفترة الصلة وتاريخ الإستحقاق). وكذلك، فإن للقيمة الوهمية لعنصر الخيار المكتوب ليست أكبر من القيمة الوهمية لعنصر الخيار المشتري.

و.٤.١ التحولات الداخلية

بعض المشاريع تستخدم عقود المشتقات الداخلية (التحويلات الداخلية) لتحويل المخاطر بين شركات مختلفة في مجموعة أو أقسام داخل وحدة قانونية واحدة. هل الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع محاسبة التحوط في حالات كهذه؟

نعم. إذا تم تقديم تقرير عن العقود الداخلية المشتقة. فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحدد كيف يجب على المشروع إدارة مخاطره. مع أنه، وعلى كل حال يذكر أن عمليات التحوط الداخلي ليست مؤهلة لمحاسبة التحوط. هذا ينطبق على كل من (أ) توحيد عمليات التحوط عبر المجموعة، و (ب) وفي البيانات المالية الموحدة والمفردة لوحدة قانونية لفرض عمليات التحوط عبر الشركات. وإن مبادئ إعداد البيانات المالية

الموحدة تقتضي أن تحذف بالكامل الأرصدة عبر المجموعة والعمليات عبر المجموعة والأرباح غير المتحققة الناتجة. (الفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧).

ومن جهة أخرى، فإن عملية تحوط عبر المجموعة يمكن تخصيصها كتحوط في البيانات المالية المنفصلة لمشروع في المجموعة، لأن العملية هي عملية خارجية من منظور ذلك المشروع في المجموعة. ومن جهة أخرى فإذا تم تقاص العقد الدلخلي مع طرف خارجي فإن العقد الخارجي يمكن اعتباره أداة تحوط وتكون علاقة التحوط مؤهلة لمحاسبة التحوط.

وفيما يلي ملخص لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الدلخية :

- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحول دون قيام مشروع ما باستخدام عقود مشتقة داخلية لأغراض إدارة المخاطر ولا يمنع من تجميع المشتقات الدلخية على مستوى الخزينة أو أي موقع آخر مركزي ليتمكن إدارة المخاطر على أساس المشروع بكامله أو على مستوى أعلى من الوحدة أو القسم.
- إن العقود المشتقة الدلخية بين وحدتين منفصلتين ضمن مجموعة موحدة يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من قبل الوحدتين في بياناتهما المالية المنفصلة حتى لو لم يتم التقاوص بين تلك العقود الدلخية مع عقود مشتقة مع فريق خارج المجموعة الموحدة
- يمكن أن تتأهل عقود المشتقات الدلخية بين قسمين منفصلين لدخل نفس الكيان القانوني إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية المنفصلة لذلك الكيان القانوني فقط إذا كانت تلك العقود مقابل عقود المشتقات مع طرف خارجي عن ذلك الكيان القانوني.
- ويمكن أن تتأهل عقود المشتقات الدلخية بين أقسام منفصلة لدخل نفس الكيان القانوني وبين منشآت منفصلة داخل مجموعة شركات موحدة إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة فقط إذا كانت العقود الدلخية مقابل العقود المشتقة مع طرف خارجي عن مجموعة الشركات الموحدة.
- أما إذا كانت العقود الدلخية المشتقة لا يجري تقاوصها مع عقود مشتقة مع أطراف خارجية فإن استخدام محاسبة التحوط من قبل شركات وأقسام المجموعة يجب عكسه في التوحيد.

لإيضاح ذلك : قسم العمليات المصرفية في المنشأة (أ) يدخل في مبدلات أسعار فائدة دلخية مع قسم التداول في نفس البنك. والهدف هو التحوط لمخاطر أسعار الصرف لقرض (أو لمجموعة من القروض المتشابهة) في محفظة القروض. وبموجب المبادلة، يدفع قسم العمليات دفعات فائدة ثابتة لقسم المتاجرة وبالمقابل يستلم دفعات فائدة ذات سعر فائدة متغير.

وإذا لم يتم الحصول على أداة تحوط من جهة خارجية، فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتطبيق محاسبة التحوط في عملية التحوط التي أجراها قسم العمليات المصرفية وقسم المتاجرة. وتذكر الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يمكن فقط تخصيص المشتقة التي يدخل فيها فريق خارجي عن المشروع كأداة تحوط وعلاوة على ذلك، فإن أية أرباح أو خسائر ناتجة عن العمليات عبر المجموعة أو عبر المشروع يجب حذفها عند التوحيد. لذلك فالعمليات ضد الأقسام المختلفة للبنك (أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية للبنك (أ) ، وبالمثل فإن العمليات التي تجرى بين الشركات المختلفة ضمن المجموعة غير مؤهلة لمحاسبة التحوط عند التوحيد.

وعلى كل حال فإذا حصل بالإضافة للمبدلة الداخلية المذكورة في المثال أعلاه أن دخل قسم المتاجرة في مبدلة أسعار الفلدة أو عقد آخر مع فريق خارجي بما يؤدي إلى تسوية المخاطرة المتحوط لها في المبدلة الداخلية فإنه يسمح بمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن البند المتحوط له هو القرض (أو مجموعة قروض متشابهة) في قسم العمليات المصرفية وأداة التحوط هي مبدلة أسعار الفلدة الخارجية أو عقد آخر.

ويمكن لقسم المتاجرة تجميع مبدلات داخلية عديدة أو أجزاء منها لا يعادل (يمدد) بعضها بعضا ويدخل في عقد مشتق واحد مع فريق ثالث بما يؤدي إلى التقلص مع المخاطرة الإجمالية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن مثل عمليات التحوط الخارجية هذه يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة أن تكون البنود المتحوط لها في قسم العمليات المصرفية معروفة وتحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط، ويجب أن يلاحظ على كل حال أن الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بمحاسبة التحوط للاستثمارات المحفوظ بها للاستحقاق إذا كانت المخاطرة المتحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الصرف.

٥.١.٥. تقاوس عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفلدة

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة من أجل إدارة مخاطر أسعار الفلدة على أساس مركزي، هل يمكن أن تكون تلك العقود مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة إذا تم - قبل تجاوز المخاطر - تصفية العقود الداخلية بعضها مع بعض وتسوية الخسارة للصافية في السوق مع عقود مشتقة خارجية ؟

كلا . العقد الداخلي الذي يتم تخصيصه على مستوى المشروع التابع أو القسم كعلاقة تحوط يؤدي إلى الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية (تحوط قيمة عادلة) أو إلى الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقة الداخلية في حقوق الملكية (تحوط تكافؤ نقدي). ولا يوجد أساس لتغيير الخاصية المميزة لقياس البند المتحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة ما لم يتم تسوية المخاطرة وتسديدها بمشتقة خارجية، كما أنه لا يوجد أساس لإدخال ربح أو خسارة المشتقة الداخلية في حقوق الملكية لإحدى الوحدات والاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية لوحدة أخرى ما لم يتم تقاضاها مع مشتقة خارجية. وفي حالة وجود مشتقتين داخليتين أو أكثر مستعملة لمعالجة مخاطر أسعار الفلدة على الأصول أو الالتزامات على مستوى المشروع التابع أو القسم ويتم تقاوس تلك المشتقات على مستوى الخزينة فإن أثر تخصيص المشتقات الداخلية كإكوات تحوط هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها على مستوى المشروع التابع أو القسم يتم تقاضاها بعضها مع بعض في التوحيد، وبالتالي، وحيث أن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص غير المشتقات كإكوات تحوط إلا لمخاطر العملات الأجنبية فإن نتائج محاسبة التحوط الناتجة من استعمال المشتقات الداخلية على مستوى المشروع التابعة أو القسم والتي لم يتم تسديدها مع أطراف خارجيين يجب أن يجري عكسها عند التوحيد.

ويجب ملاحظة أنه لن يكون هناك على كل حال أثر على بيان الدخل نتيجة عكس تأثير محاسبة التحوط في التوحيد للمشتقات الداخلية التي التقلص فيما بينها على مستوى التوحيد إذا استعملت لنص نوع علاقة التحوط على مستوى المشروع التابع أو الوحدة، وكما أن المشتقات الداخلية يتم التقاوس فيما بينها على مستوى الخزينة فإن استعمالها كتحوط للقيمة العادلة من قبل مشروعين تابعين أو وحدتين ضمن المجموعة الموحدة سينتج عنه أيضا التقاوس بين القيم العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية، واستعمالها كتحوط لتدفق نقدي من قبل مشروعين تابعين أو قسمين ضمن المجموعة الموحدة ينتج عنه أيضا التقاوس بين القيم العادلة في حقوق الملكية، وعلى كل حال فإن المدى الذي يشتمل فيه أحد العقود الداخلية كتحوط للقيمة العادلة والآخر للتحوط للقيمة العادلة فإن أثرها على الأرباح والخسائر الصافية لا يتم تقاضاها لأن ربح (أو خسارة) المشتقة

الدخلية المستخدمة كتحوط قيمة عادلة يدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية بينما يدخل الربح (أو الخسارة) المقبلة الناتج عن المشتقة الدخلية المستعملة كتحوط للقيمة العادلة يدخل في حقوق المساهمين، كما أنه لا يكون هناك نقص إذا كانت أرباح أو خسائر العقد الداخلي (المستعملة في علاقة تحوط تدفق نقدي) قد تم تحويلها خارج حقوق الملكية كسداد لتسديد العملية التحوطية المتوقعة عندما تحدث.

السؤال ٤.١.٠ يصف كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية.

و.٦.١.٠ تقاوس عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة وذلك لإدارة مخاطر العملات الأجنبية على أساس مركزي، هل يمكن إستعمال تلك العقود كأساس لمحاسبة للتحوط في البيانات المالية للموحدة إذا تم - قبل تجاوز للمخاطرة- تصفية العقود الداخلية أولا بعضها مقابل بعض ونسوية الخسارة الصافية من خلال الدخول في عقد مشتقة مع طرف خارجي ؟

يعتمد ذلك على عدة أمور. فمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" إلغاء جميع المعاملات الداخلية في البيانات المالية الموحدة. وكما هو منصوص عليه في معياري المحاسبة الدوليين ٣٩ و٧٣، فإن معاملات للتحوط الداخلية لا تكون مؤهلة لمحاسبة للتحوط للبيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولذلك، فإذا رغب المنشأة بعمل محاسبة للتحوط للبيانات المالية الموحدة، فيجب عليها تعيين علاقة تحوط بين أداة للتحوط الداخلية المؤهلة والبند المحوط للمؤهل.

الأمر يتوقف حسب الحالة. كما جاء عند مناقشة السؤال ٥.١.٠، فإن الأثر المحاسبي لمشتقين دخليتين أو أكثر مستعملة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة على مستوى المشروع التابع أو القسم والذي يجري التقاوس بالنسبة له على مستوى الخزينة هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها وعلى تلك المستويات يجري التقاوس فيما بينها عند التوحيد. ولا يوجد أثر لذلك في بيان الدخل إذا (أ) استعملت المشتقات الداخلية في نفس نوع علاقة التحوط (أي تحوطات للقيمة العادلة أو تحوطات للتدفقات النقدية) في حالة تحوطات للتدفقات النقدية، يتم الإعتراف بأي أرباح وخسائر على المشتقة تم الإعتراف بها أولا في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة. وعند هذان الشرطان، يتم تعديل الأرباح أو لخسائر على المشتقات الداخلية المعترف بها أولا في حساب الربح أو الخسارة في حقوق الملكية عند التوحيد وينتج عن ذلك نفس حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كما لو تم إلغاء المشتقات. ولكن قد يكون هناك تأثير على بنود السطر المنفصل، في كلا بيان الدخل الموحد والميزانية للصومية الموحدة، إضافة للإلغاء، فإن هناك تأثيراً على حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا تم استخدام مشتقات للمعادلة الداخلية في تحوطات للتدفقات النقدية، بينما يتم استخدام الآخرين في تحوطات للقيمة العادلة. هناك تأثيراً على حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لمشتقات المعادلة الداخلية المستخدمة في تحوطات للتدفقات النقدية إذا تم الإعتراف بالأرباح والخسائر على المشتقة المعترف بها أولا في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة في فترات مختلفة (لأن البنود المحوطة تؤثر على حساب الربح أو الخسارة في الفترات المختلفة).

وإذا كانت المشتقات الدخالية تمثل تحويل مخاطر العملات الأجنبية على الأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة الأساسية فإنه يمكن تطبيق محاسبة التحوط لأن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للأصل أو الإلتزام غير المشتق بأن تخصص كدأة تحوط لأغراض محاسبة التحوط في علاقة تحوط لمخاطر العملة الأجنبية. وبالتالي، يمكن في هذه الحالة إستعمال العقود المشتقة الدخالية كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة حتى في حالة تقاصها بعضها مع بعض. على أية حال فإن القوائم المالية الموحدة، مهمة في تحديد علاقة التحوط المنطوية فقط على العمليات الخارجية.

إضافة إلى ذلك، لا يمكن للمنشأة تطبيق محاسبة التحوط بمقدار تمثيل مشتقة معادلة دخالية أو اثنتين عملية للنقل مخاطر العملة الأجنبية على معاملات التتبع المتضمنة أو الإلتزامات الثابتة غير المعترف بها. وهذا لأن الإلتزامات الثابتة أو معاملات التتبع ليست مؤهلة على أنها أداة تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناء على ذلك، فإنه لا يمكن استخدام المشتقات الدخالية في هذه الحالة كأساس لتحديد المعاملات الدخالية المؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة. وعلى كل حال فأي ربح (أو خسارة) متراكم ناتج عن مشتقة دخالية كان قد دخل في القيمة المسجلة المبدئية لأصل أو للإلتزام (تعديل الأصل) يجب عكسها عند التوحيد إذا لم يكن بالإمكان إثبات أن للمشتقة الدخالية المعادلة تمثل تحويلاً لمخاطر عملة أجنبية موجودة أو إلتزام مالي لتحوط الأداة الدخالية.

٧.١ المشتقات الدخالية: أمثلة على تطبيق السؤال ١.٦

في جميع الأمثلة فإن FC تعني العملة الأجنبية و LC تعني عملة التقرير و TC تعني مركز الخزينة.

الحالة ١: تقاص تحوطات القيمة المعادلة

الشركة للتابعة لديها أوراق قبض للمتاجرة بمبلغ ١٠٠ FC تستحق بعد ٦٠ يوماً تقوم بالتحوط لها باستعمال عقد أجل مع مركز الخزينة TC ، والشركة للتابعة ب عليها أوراق دفع بمبلغ ٥٠ FC تستحق أيضاً بعد ٦٠ يوماً وتقوم بالتحوط لها من خلال عقد أجل مع TC.

يقوم TC بتصفية المشتقتين الداخليتين والدخول في عقد أجل خارجي يدفع بموجبه مبلغ ٥٠ FC ويستلمه مقابلها مبلغ بعملة لتقرير RC خلال ٦٠ يوماً.

وبنهاية الشهر ١ تضاعف العملة FC مقابل العملة LC. وبذلك تلحق بالشركة أ خسارة LC ١٠ على ذمها المدينة، تعاد مقاصة LC ١٠ في عقدها الأجل مع TC. أما الشركة ب فتحقق ربح صرف عملة أجنبية يبلغ ٥ LC على أوراق الدفع لديها ويتم تقاصها مع خسارة ٥ على عقدها الأجل مع TC. أما مركز الخزينة TC فيحقق خسارة ١٠ LC عن عقده المشتق الداخلي مع الشركة أ، وربح ٥ LC على عقده الداخلي مع الشركة ب وربح ٥ LC على عقده المشتق الخارجي.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

القيود التي تجريها الشركة أ

مدین	خسارة عملة أجنبية	LC١٠	LC١٠
دائن	أوراق القبض		
مدین	العقد الداخلي مع TC	LC١٠	LC١٠
دائن	ربح العقد الداخلي مع TC		

القيود التي تجريها الشركة ب

مدین	أوراق الدفع	LC٥	LC٥
دائن	أرباح عملة أجنبية		
مدین	خسارة العقد الداخلي مع TC	LC٥	LC٥
دائن	العقد الداخلي مع TC		

القيود التي يجريها مركز الخزينة TC

مدین	خسارة داخلية مع الشركة أ	LC١٠	LC١٠
دائن	العقد الداخلي مع الشركة أ		
مدین	العقد الداخلي مع الشركة ب	LC٥	LC٥
دائن	ربح داخلي مع الشركة ب		
مدین	العقد الخارجي الأجل	LC٥	LC٥
دائن	أرباح صلات أجنبية		

وتستطيع كل من الشريكتين أب تطبيق محاسبة التحوط في بياناتهما المالية المنفصلة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية شريطة توفر جميع الشروط الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، وعلى كل حال، في هذه الحالة، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن الأرباح والخسائر من المشتقات الداخلية والتي يجري تقاصها مع أرباح وخسائر أوراق القبض وأوراق الدفع المتحوط لهما يجري الإعراف بها فوراً في بيان الدخل لـ أ، و ب بدون محاسبة التحوط.

أما على مستوى المجموعة، فإن العمليات المشتقة الداخلية يتم شطبها، وبعبارة إقتصادية أوراق القبض للشركة ب تحقق التقاص مع FC ٥٠ الخاصة بأوراق القبض للشركة أ، والعقد الأجل الخارجي لمركز الخزينة TC يتحوط لمبلغ FC ٥٠ للأوراق المدينة. محاسبة التحوط ليست ضرورية في البيانات المالية الموحدة لأن البنود النقدية يتم قياسها بسعر صرف العملات الأجنبية الفوري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ من غير أهمية تطبيق التحوط المحاسبي.

الأرصدة الصافية قبل عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هي نفسها، كما هو محدد أدناه. وتبعاً لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

مدین	دائن	
—	LC ١٠	أوراق القبض
LC ٥	—	أوراق الدفع
LC ٥	—	العقد الأجل الخارجي
—	—	الأرباح والخسائر
—	—	للقود الداخلية

الحالة ٢: تقاوس تحوطات التتبع النقدي

امتداداً للمثال السابق، الشركة أ لديها إيرادات محتملة جداً بمبلغ ٢٠٠ FC تتوقع أن تستلمها نقداً بعد ٩٠ يوماً. والشركة ب لديها عقد لشراء مسلحة إعلانية بمبلغ ٥٠٠ FC (مصاريف الإعلان)، تدفع أيضاً بعد ٩٠ يوماً. وتدخل كل من الشركتين أ ب في عقد أجل منفصل مع TC للتحوط لهذه المخاطر ويدخل مركز الخزينة TC في عقد مستقبل أجل لاستلام ٢٠٠ FC بعد ٩٠ يوماً.

وكما حصل سابقاً ضُيف سعر العملة FC بنهاية الشهر ١ فتتحقق الشركة أ خسارة تبلغ ٢٠ LC على إيراداتها المتوقعة لأن قيمة هذه الإيرادات بالعملة LC تنخفض، ويتم تقاوس ذلك مع ربح ٢٠ LC من عقدها الأجل مع TC.

وتحقق الشركة ب ربحاً قدره ٥٠ LC على عقدها الإعلاني المتوقع لأن قيمة التكلفة بالعملة LC قد نقصت، ويتم تقاوس هذا الربح مع الخسارة البالغة ٥٠ LC من عملياتها مع TC.

أما مركز الخزينة TC فيحقق ربها قدره ٥٠ LC من عملياته الداخلية مع الشركة ب وخسارة قدرها ٢٠ LC من عملياته الداخلية مع الشركة أ وخسارة قدرها ٣٠ LC من عقده الأجل الخارجي.

تستطيع كل من الشركتين أ، ب استكمال التوثيق اللازم، وتحوطات فاعلة، وكل من الشركة أ والشركة ب يحق لها استعمال محاسبة التحوط في بياناتها المالية. وتقوم الشركة أ بتأجيل ربحها البالغ ٢٠ LC من عملياتها المشتقة الداخلية في احتياطي تحوطي في حقوق الملكية. كما تقوم الشركة ب بتأجيل خسارتها البالغة ٥٠ LC في احتياطيها التحوط في حقوق الملكية، أما مركز الخزينة TC فلا يطلب محاسبة التحوط بل يجري قياساً لكل من مراكزه المشتقة الداخلية والخارجية وذلك بالقيمة المعادلة، ويكون صافي النتيجة صفراً.

بنهاية شهر ١، للمخالفات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المخالفات لتي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدین	العقد الداخلي مع TC	مدین
دائن	حقوق الملكية	دائن
	LC٢٠	LC٢٠

قيود الشركة ب

مدین	العقد الداخلي مع TC	مدین
دائن	حقوق الملكية	دائن
	LC٥٠	LC٥٠

قيود مركز الخزينة TC

مدین	خسارة داخلية مع الشركة أ	مدین
دائن	العقد الداخلي مع الشركة أ	دائن
	LC٢٠	LC٢٠
مدین	العقد الداخلي مع الشركة ب	مدین
دائن	ربح داخلي مع الشركة ب	دائن
	LC٥٠	LC٥٠
مدین	خسائر صلبة أجنبية	مدین
دائن	العقد الخارجي الأجل	دائن
	LC٣٠	LC٣٠

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تم تعيين العقود الأجلية الداخلية TC على FC ٣٠٠، في بداية الشهر، على أنها أداة تحوط لأول FC ٣٠٠ خاصة بالمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة ب. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلغاء تأثيرات المحاسبة على معاملات المشتقات الداخلية في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول.

ولكن الأرصدة الصافية قبل وبعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هي نفسها، كما هو محدد أثناء. وتبعاً لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

مدین	دائن
العقد الأجل الخارجي	LC ٣٠
حقوق الملكية	-
الأرباح والخسائر	-
العقود الداخلية	-

الحالة ٣: تقاسم القيمة العادلة وتحوطات القيمة العادلة

إذا افترض أن التضرعات (المخاطر) والعمليات المشتقة الداخلية هي نفسها كما كانت في الحالتين الأولى والثانية، وبدلاً من الدخول في مشتقين خارجيين اثنين للتحوط بشكل منفصل لمخاطر القيمة العادلة ومخاطر التدفق النقدي قام مركز الخزينة TC بالدخول في مشتقة خارجية صافية واحدة لاستلام ٢٥٠ وحدة FC مقابل مبلغ LC بعد ٩٠ يوماً.

مركز الخزينة TC لديه أربعة مشتقات داخلية لثلاثين منها تستحقان بعد ٦٠ يوماً واثنان بعد ٩٠ يوماً، ويتم تقاسم هذه المشتقات مع مشتقة خارجية صافية تستحق بعد ٩٠ يوماً. فيكون فرق سعر الفائدة بين ال FC وال LC بسيطاً ولذلك فإن عدم الفاعلية الناتج من اختلاف تواريخ الإستحقاق من المتوقع أن يكون له أثر بسيط على الربح أو الخسارة الصافية لمركز الخزينة.

وكما في الحالتين الأولى والثانية فإن الشركتين أ ب تطبقان محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي الخاصة بها ويقوم مركز الخزينة TC بقياس مشتقاته بالقيمة العادلة. وتقوم الشركة أ بتأجيل ربحها البالغ ٢٠ LC الناتج من عملياتها المشتقة الداخلية في حقوق الملكية وتقوم الشركة ب بتأجيل خسارتها البالغة ٥٠ LC الناتجة من عملياتها الداخلية في حقوق الملكية.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات لدخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدین	خسارة عملة أجنبية	دائن
LC ١٠	أوراق القبض	LC ١٠
مدین	العقد الداخلي مع TC	دائن
LC ١٠	ربح داخلي من TC	LC ١٠
مدین	العقد الداخلي مع TC	دائن
LC ٢٠	حقوق الملكية	LC ٢٠
LC ٢٠		

يتبع...

...يتبع

قيود الشركة ب

مدین	أوراق الدفع	LC٥	LC٥
دائن	أرباح عملة أجنبية		LC٥
مدین	خسارة داخلية مع TC	LC٥	
دائن	أرباح عقد داخلي مع TC		LC٥
مدین	حقوق ملكية	LC٥٠	
دائن	أرباح عقد داخلي مع TC		LC٥٠
قيود مركز الخزينة Tc			
مدین	خسارة داخلية /	LC١٠	
دائن	العقد الداخلي /		LC١٠
مدین	خسارة داخلية /	LC٢٠	
دائن	العقد الداخلي /		LC٢٠
مدین	العقد الداخلي ب	LC٥	
دائن	أرباح داخلية ب		LC٥
مدین	العقد الداخلي ب	LC٥٠	
دائن	أرباح داخلية ب		LC٥٠
مدین	خسائر عملة أجنبية	LC٢٥	
دائن	العقد الأجل الخارجي		LC٢٥

المجموع (المشتقات الداخلية)	LC /	ب LC	الإجمالي LC
إيراد (تحويلات القيمة المضافة)	١٠	(٥)	٥
حقوق الملكية	٢٠	(٥٠)	(٣٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

إن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الخارجية (أي تلك غير المكتوبة بخط مائل أعلاه) ينتج عنه مجموع صافي الأرصدة قبل إلغاء المشتقات الداخلية على النحو التالي:

مدین	دائن
—	LC١٠
LC ٥	—
—	LC٢٥
LC ٣٠	—
—	—
—	—
الأرباح والخسائر	—
العقود الداخلية	—

فيما يخص البيانات المالية الموحدة، يتم إجراء التحديدات التالية في بداية الشهر الأول:

- يتم تحديد مبلغ ٥٠ عملة أجنبية مستحقة الدفع في المنشأة "ب" كتحوط لأول ٥٠ عملة أجنبية خاصة بالإيرادات المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "أ". لذلك يتم في نهاية الشهر الأول إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه ذمة دائنة ٥ عملة محلية؛ له حقوق ملكية ٥ عملة محلية؛
- يتم تحديد مبلغ ١٠٠ عملة أجنبية مستحقة القبض في المنشأة "أ" كتحوط لأول ١٠٠ عملة أجنبية خاصة بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، ١٠ عملة محلية، له ذمة مدينة ١٠ عملة محلية؛ و
- يتم تحديد العقد الأجل الخارجي على ٢٥٠ عملة أجنبية في "TC" كتحوط للمبلغ التالي بقيمة ٢٥٠ عملة أجنبية الخاص بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، يتم إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه حقوق ملكية ٢٥ عملة محلية، له عقد أجل خارجي ٢٥ عملة محلية.

يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول إلغاء الآثار المحاسبية لمعاملات المشتقة الداخلية.

إلا أن مجموع صافي الأرصدة قبل وبعد إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هو نفس المجموع كما هو مبين أعلاه. وعليه ليس هناك حاجة إلى إجراء أية قيود محاسبية أخرى لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

مدین	دائن
اوراق القبض	LC ١٠
اوراق الدفع	LC ٥
العقد الأجل الخارجي	LC ٢٥
حقوق الملكية	LC ٢٠
الأرباح والخسائر	-
العقود الداخلية	-

الحالة ٤: تقاس تحوطات القيمة العادلة والتدفق النقدي مع تعديل القيمة المسجلة للبضاعة

نفترض حصول عمليات مشابهة كما في الحالة الثالثة باستثناء أن التدفق النقدي الصادر والبالغ ٥٠٠ FC لدى الشركة ب يتعلق بشراء بضاعة يتم تسليمها بعد ٦٠ يوما. وبنهاية الشهر التالي لم تكن هناك أية تغييرات في أسعار الصرف أو القيمة العادلة، وبذلك التاريخ تم تسليم البضاعة، وبالنسبة للخسارة البالغة ٥٠ LC على مشتقة للشركة ب الداخلية، والتي تم تلجيلها خلال شهرا في حقوق الملكية، أقيمت تعديلها على مشتقة الشركة أ الداخلية أقيمت تعديلها على القيمة المسجلة للبضاعة لدى الشركة ب. أما الربح البالغ ٢٠ LC على مشتقة للشركة أ أقيمت تلجيلها في حقوق الملكية.

على مستوى البيانات المالية الموحدة فإنه يوجد الآن عدم توافق بالمقارنة مع النتيجة التي كان من الممكن تحقيقها من خلال فك وإعادة تخصيص التحوطات. والمشتقة الخارجية (FC ٢٥٠) وجزء من ورقة القبض (FC ٥٠) تجري التقاص مع مبلغ FC ٣٠٠ الذي من المتوقع أن تشتري به البضاعة، ويوجد تحوط طبيعي بين المبلغ المتبقي من التدفق النقدي الصادر المتوقع لدى الشركة ب والبالغ ٢٠٠ FC والتدفق النقدي الوارد البالغ ٢٠٠ FC لدى الشركة أ، وأن هذه العلاقة غير مؤهلة لمحاسبة للتحوط بموجب المعيار المحاسبي

الدولي ٣٩ وفي هذه المرة يوجد تقاص جزئي فقط بين أرباح وخسائر المشتقات الداخلية المخصصة للتحوط لهذه المبالغ.

بمنهاية شهر ١ و ٢ المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدین	خسارة عملة أجنبية	LC١٠
دائن	أوراق القبض	LC١٠
مدین	المعد الداخلي مع TC	LC١٠
دائن	أرباح داخلية من TC	LC١٠
مدین	المعد الداخلي مع TC	LC٢٠
دائن	حقوق الملكية	LC٢٠

قيود الشركة ب

في نهاية الشهر ١:

مدین	أوراق الدفع	LC٥٠
دائن	أرباح عملة أجنبية	LC٥٠
مدین	خسارة داخلية مع TC	LC٥٠
دائن	المعد الداخلي مع TC	LC٥٠
مدین	حقوق الملكية	LC٥٠
دائن	المعد الداخلي TC	LC٥٠

في نهاية الشهر ٢:

مدین	المخزون	LC٥٠
دائن	حقوق ملكية	LC٥٠

قيود مركز الخزينة TC (الجميع في نهاية الشهر ١)

مدین	خسارة داخلية أ	LC١٠
دائن	المعد الداخلي أ	LC١٠
مدین	خسارة داخلية أ	LC٢٠
دائن	المعد الداخلي أ	LC٢٠
مدین	المعد الداخلي ب	LC٥٠
دائن	أرباح داخلية ب	LC٥٠
مدین	المعد الداخلي ب	LC٥٠
دائن	أرباح داخلية ب	LC٢٥
مدین	خسائر للعملة الأجنبية	LC٢٥
دائن	المعد الأجل	LC٢٥

المجاميع المشتقات الداخلية	LC أ	LC ب	الإجمالي LC
إيراد (تحويلات القيمة العادلة)	١٠	(٥)	٥
حقوق الملكية (تحويلات التكلفة النقدي)	٢٠	-	٢٠
تعديل الأساس والبضاعة	-	(٥٠)	(٥٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

ينتج عن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الداخلية (يعني تلك الموضحة بالخط لامتثال أعلاه) إجمالي أرصدة صافية قبل عملية إلغاء المشتقات الداخلية كما يلي:

مدین	دائن	
أوراق القبض	-	دائن LC ١٠
أوراق الدفع	LC ٥	-
المقد الأجل	-	LC ٢٥
حقوق الملكية	-	LC ٢٠
تعديل الأساس (البضاعة)	LC ٥٠	-
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تمت التعيينات التالية في بداية الشهر الأول:

- تم تعيين البند المدفوع ٥٠ FC في B على أنه تحوط لأول ٥٠ FC للإيرادات المستقبلية العالية المتوقعة في أ. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: للزخم الدائنة للمدين ٥ LC: حقوق الملكية للدائن ٥ LC.
- تم تعيين البند المقبوض ١٠٠ FC في A على أنه تحوط لأول ١٠٠ FC للمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: حقوق الملكية للمدين ١٠ LC ، البند المقبوض ١٠ LC ، وفي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين ١٠ LC ، حقوق الملكية للدائن ١٠ LC.
- تم تعيين العقود الأجلة الداخلية على ٢٥٠ FC في TC على أنها تحوط ٢٥٠ FC لقادم المصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: حقوق الملكية للمدين ٢٥٠ LC ، العقود الأجلة الداخلية للدائن ٢٥٠ LC ، وفي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين ٢٥٠ LC ، حقوق الملكية للدائن ٢٥٠ LC.

يكون إجمالي الأرصدة الصافية بعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الدخالية ما يلي:

مدین	دافن	
أوراق القبض	-	LC١٠
أوراق الدفع	LC ٥	-
العقد الأجل	-	LC ٢٥
حقوق الملكية	-	LC ٥
تعديل الأساس (البضاعة)	LC ٣٥	-
الأرباح والخسائر	-	-
المقود للدخالية	-	-

تختلف هذه الأرصدة الصافية الإجمالية عن تلك التي يمكن الإعتراف بها إذا لم يتم إلغاء المشتقات الدخالية، وهذه هي الأرصدة التي يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ شملها في البيانات المالية الموحدة، والقيود المحاسبية المطلوبة لتحديد الأرصدة الصافية الإجمالية قبل إلغاء المشتقات الدخالية هي كما يلي:

(أ) إعادة تصنيف LC ١٥ للخسارة على المشتقة الدخالية الخاصة ب المشمولة في المخزون لتعكس أن FC ١٥٠ لشراء التنبؤ للمخزون ليس محوطاً بأداة دخالية (ولا العقد الأجل الداخلي FC ٢٥٠ في TC ولا البند المدفوع للدخالي FC ١٠٠ في أ)؛ و

(ب) إعادة تصنيف لأرباح LC ١٥ على المشتقة الدخالية الخاصة أ لتعكس إيرادات التنبؤ FC ١٥٠ التي ترتبط بها ليس محوطاً بأداة دخالية.

والتأثير الصافي لهذين التعديلين هو كما يلي:

مدین	حقوق ملكية	دافن
LC١٥		
	المخزون	LC١٥

٨.١.٠ اجتماع الخيارات للمشتراه و الخيارات المكتوبة

في معظم الأحيان، تمنع الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إستعمال الخيارات المكتوبة كأدوات تحوط. فإذا اجتمع خيار مكتوب مع خيار مشتري (مثل طوق أسعار لفائدة) وجرى تنفيذها مع كأداة مع فريق مناظر واحد. هل يستطيع المشروع تجزئة الأداة المشتقة إلى جزئين الخيار المكتوب والخيار المشتري وتخصيص جزء الخيار المشتري كأداة تحوط ؟

كلا . الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المشروع يخصص علاقة للتحوط لأداة تحوط بكاملها، والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي تجزئة القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيار وتجزئة عنصر الفائدة والمسر الفوري للعقد الأجل ، والمسؤال و٣.١٠ يتناول ويعالج ما إذا كان اجتماع الخيارات يعتبر كخيار مكتوب ومنى يكون ذلك.

٩.١.٥ إستراتيجية التحوط ذات الدلالة الحيادية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للمشروع بتطبيق محاسبة التحوط على إستراتيجية التحوط ذات الإستراتيجية الحيادية وإستراتيجيات التحوط الديناميكية (المتغيرة) الأخرى والتي يتم فيها تعديل كمية أداة التحوط بشكل ثابت للحفاظ على نمية التحوط المرغوب، مثلاً تحقيق بوضع تلقائي غير حساس للتغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له ؟

نعم. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن (إستراتيجية التحوط الديناميكية التي يتم فيها تقييم كل من القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيار يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط). مثلاً إستراتيجية التأمين على محفظة التي تهدف إلى ضمان أن القيمة العادلة للبند المتحوط له لا تهبط إلى ما دون مستوى معين بينما تسمح للقيمة العادلة بالارتفاع - تلك الإستراتيجية مؤهلة لمحاسبة التحوط.

ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب على المشروع توثيق كيف يقوم بمراقبة وتحديث التحوط وقياس فاعلية التحوط، وكيف يتابع بدقة جميع نهائيات وإعادة تخصيصات أداة التحوط وإبثت توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط طبقاً للفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كذلك يجب أن يكون المشروع قادراً على إثبات توقعه أن فاعلية التحوط ستكون عالية لفترة محددة قصيرة لا يتوقع خلالها تعديل التحوط.

٩.١.٦ أداة تحوط : خيار البيع غير للمجزي

المشروع (أ) لديه استثمار في سهم واحد من أسهم المشروع (ب)، والذي قام بتصنيفه على أنه معد للبيع. ومن أجل حماية نفسه جزئياً ضد انخفاض سعر سهم المشروع (ب) يقوم للمشروع (أ) بشراء خيار بيع على أحد أسهم المشروع (ب) ويصنف التغير في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط للقيمة العادلة للتغيرات في القيمة العادلة للسهم الذي يمتلكه في المشروع (ب)، والخيار يعطي للمشروع (أ) الحق في بيع سهم واحد من أسهم المشروع (ب) بسعر تنفيذ قدره (٩٠ وحدة عملة). وعند إنشاء علاقة التحوط كان سعر العرض للسهم (١٠٠ وحدة عملة). وحيث أن خيار البيع يعطي الحق للمشروع (أ) في التخلص من السهم بسعر (٩٠ وحدة عملة)، فإن الخيار يجب بطبيعته الحال أن يكون ذا فاعلية عالية في تعادل (تقاص) هبوط السعر إلى ما دون (٩٠ وحدة عملة) على أساس القيمة الحقيقية للقيمة. أما تغيرات السعر فوق (٩٠ وحدة عملة). فهي ليست دافعة في التحوط، وفي هذه الحالة هل تغيرات القيمة العادلة لسهم المشروع (ب) فوق مستوى (٩٠ وحدة عملة) تعتبر فاعلية تحوط بموجب الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويصل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للمشروع (أ) بتصنيف التغيرات في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط. والتغيرات في القيمة الحقيقية للخيار توفر حماية ضد قابلية التغير في القيمة العادلة لسهم واحد من أسهم المشروع (أ) تحت مستوى أو بما يعادل سعر التنفيذ للخيار البالغ (٩٠ وحدة عملة). وبالنسبة للأسعار التي تزيد عن (٩٠ وحدة عملة)، يكون الخيار غير مريح وليست له قيمة حقيقية. وبالتالي، فالأرباح أو الخسائر الناتجة عن سهم واحد من أسهم المشروع (ب) لا تعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لأغراض تقييم فاعلية التحوط وإظهار أرباح أو خسائر البند المتحوط له.

لذلك، فالمشروع (أ) يظهر التغيرات في القيمة العادلة للسهم في حقوق المساهمين إذا كانت مرتبطة بتغير سعرها فوق (٩٠ وحدة عملة) (الفقرة ٥٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). أما التغيرات في القيمة العادلة للسهم للمرتبطة بانخفاض السعر دون مستوى (٩٠ وحدة عملة) فهي تشكل الجزء المخصص لتحوط للقيمة العادلة وتدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما التغيرات في القيمة الزمنية للخيار فتستثنى من علاقة التحوط المخصصة ويعترف بها في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. للتغير في وقت وضع القيمة العادلة مستثنى من العلاقة الهامة ويتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للفقرة ٥٥ (أ).

و.١١.١ أداة التحوط : نسبة التدفقات النقدية لأداة مالية نقدية

في حالة وجود خطر أسعار صرف العملة الأجنبية يمكن للإنترام المالي أو الأصل المالي غير المشتق أن تكون أداة تحوط. هل يمكن للمشروع أن يعامل للتدفقات النقدية من تلك الأداة المالية للفترة التي يظل خلالها الأصل المالي أو الإنترام المالي المخصص كأداة تحوط قائمة، وذلك بموجب الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واستثناء التدفقات النقدية الأخرى من علاقة التحوط المخصصة ؟

كلا. الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. على سبيل المثال، التدفقات النقدية للسنوات الثلاثة الأولى من فرض منته عشر سنوات صاندر بعملة أجنبية تكون مؤهلة كأداة تحوط في تحوط تدفقات نقدية لإيراد السنوات الثلاثة الأولى بالعملة الأجنبية نفسها، من جهة أخرى الأصل المالي أو الإنترام المالي غير المشتق الصاندر بعملة أجنبية يمكن إلى حد كبير أن تكون مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لمخاطر العملات الأجنبية المرتبطة بأداة التحوط ولفترة تساوي أو أطول من فترة الإستحقاق المتبقية لأداة التحوط (أنظر السؤال و.١٧.٢).

و.١٢.١ التحوطات لأكثر من نوع واحد من المخاطر

النتيجة (أ) في العادة تخصص علاقة التحوط بين أداة تحوط كاملة ويند متحوط له بحيث يكون هناك مقياس واحد للقيمة العادلة لأداة التحوط. هل هذا يمنع تخصيص أداة مالية واحدة في نفس الوقت كأداة تحوط في كل من علاقة تحوط تدفق نقدي وعلاقة تحوط قيمة عملة ؟

كلا. على سبيل المثال، يستعمل للمشروع عموماً مبادلة مركبة لأسعار الفائدة وأسعار العملات لتحويل مركز بسعر فائدة متغير بعملة أجنبية لمركز بسعر فائدة ثابت بعملة التقرير. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص مبادلة بشكل منفصل كتحوط قيمة عائلة لمخاطرة أسعار العملة وتحوط مخاطرة التدفق النقدي لأسعار الفائدة شريطة توفر الشروط المنصوص عليها في الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النتيجة (ب) إذا كان أصل مالي هو أداة التحوط في علاقتي تحوط منفصلتين. هل هناك إفصاح خاص مطلوب ؟

الفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ تتطلب إفصاحات منفصلة للتحوطات المخصصة للقيمة العادلة والتدفق النقدي وللاستثمار الصافي في منشأة أجنبية. والأداة موضوع السؤال يتم ذكرها في الإفصاحات المذكورة في الفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط.

و.١٣.١ أداة تحوط : عقد صرف عملات مستقبلية بعملات أجنبية مزدوجة

عملة القياس للمشروع أ هي الين الياباني. المشروع أ عليه الالتزام مدته خمس سنوات بسعر فائدة عقم بالدولار الأمريكي وله ذمة مدينة (ورقة قبض) مدتها عشر سنوات بسعر فائدة ثابت بالجنيه الإسترليني، وإن أصل المبالغ للأصل والالتزام إذا حولت إلى الين الياباني تكون هي نفسها. يدخل المشروع أ في عقد عملة أجنبية أجل مفرد للتحوط لتعرضها لمخاطر العملة الأجنبية لكل من الأدينين وبموجب العقد تستلم دولارات أمريكية وتدفع جنيهات إسترلينية بعد خمس سنوات، فإذا قام المشروع (أ) بتخصيص عقد العملة الأجنبية الأجل في علاقة تحوط تكفي تقدي ضد مخاطر العملة الأجنبية للطفعات الأساس في كل من الأدينين. هل يمكنها أن تكون خاضعة لمحاسبة التحوط ؟

نعم. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط واحدة كتحوط لأنواع متعددة من المخاطر إذا تم تحقق ثلاثة شروط، وفي مثالنا هذا فإن أداة التحوط المشقة تستوفي للشروط الثلاثة جميعها وهي :

- (أ) المخاطر المتحوط لها يمكن التعرف عليها بوضوح، والمخاطر هي لتعرض لتغيرات في أسعار الصرف بين الدولار والين وبين الين والجنيه الإسترليني، كالتالي.
- (ب) يمكن إثبات فاعلية التحوط، وبالنسبة للقرض بالجنيه الإسترليني فإن الفاعلية تقاس بدرجة التعادل (التفصّل) بين للقيمة العادلة لتسديد المبلغ الأصلي بالجنيهات الإسترليني والقيمة العادلة لدفعة الجنيهات الإسترلينية في عقد العملة الأجل، وبالنسبة للالتزام بالدولار فإن الفاعلية تقاس بأنها بالدولار الأمريكي والدولارات الأمريكية المستلمة بموجب عقد العملة الأجل، ورغم أن الذمة المدينة (ورقة القبض) لها أجل يبلغ عشر سنوات، والعقد الأجل يحمي لخمس سنوات فقط فإن محاسبة للتحوط يسمح بها لجزء فقط من المخاطر كما جاء في الإجابة على السؤال و.١٧.٢٠.
- (ج) أن يكون ممكناً التكد من وجود تخصيص محدد لأداة التحوط ولوضاع المخاطر المختلفة، وإن للمخاطر المتحوط لها معروف إنها المبالغ الأساسية للالتزام وورقة القبض بالعملة المحررتين بهما.

و.١٤.١ مبادلات التسوية المتزامنة وإستعمال إحداها كأداة تحوط

الشركة (أ) تدخل في مبادلة أسعار فائدة وتصنيفها كتحوط لمخاطرة القيمة العادلة المرتبطة بأداة دين ذات سعر فائدة ثابت. وإن علاقة تحوط القيمة العادلة مستوفية لشروط التحوط بحسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتدخل الشركة (أ) في الوقت نفسه في مبادلة أسعار فائدة ثغية مع نفس الفريق المناظر في المبادلة الأولى بنفس شروطها بما يحقق تقاصاً كاملاً مع مبادلة أسعار الفائدة الأولى. هل يطلب من الشركة (أ) أن تعتبر المبادلتين كوحدة واحدة ولذلك يتمتع عليها تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على المبادلة الأولى ؟

الأمر يتوقف على الحالة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبنى على أساس العملية. فإذا كانت المبادلة الثانية قد تم الدخول فيها مع أخذ المبادلة الأولى في الاعتبار أو كان هناك سبب موضوعي جوهري لهيكلة العمليتين بشكل منفصل فعندئذ لا ينظر إلى المبادلتين كوحدة واحدة.

على سبيل المثال، بعض المشاريع من سياستها الطلب من وسيط متعامل مركزي أو وحدة خزينة تابعة للدخول في عقود مشتقة مع طرف ثالث نيابة عن شركات تابعة أخرى داخل المجموعة للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة للشركات التابعة، ويدخل الوسيط أو وحدة الخزينة التابعة أيضاً في عمليات مشتقة داخلية مع تلك الشركات التابعة لكي يتبع تشغيلاً تلك التحوطات داخل المجموعة، وحيث أن الوسيط أو وحدة الخزينة التابعة تدخل أيضاً في عقود مشتقة كجزء من عملياتها أو لأنها ترغب في إعادة توازن مخاطر محفظتها

الكلية، فإنها يمكن أن تدخل في عقد مشتقة مع نفس الطرف الثالث خلال نفس يوم العمل وإلى حد كبير بنفس شروط عقد أبرم ككافة تحوط نيلية عن مشروع تابع آخر، وفي هذه الحالة يوجد سبب صحيح مقبول للدخول في كل من العقود.

ويتم تطبيق الاجتهاد والتقدير لتحديد ما إذا كان هناك هدف عملي جوهري موضوعي لهيكله العمليات بشكل منفصل، على سبيل المثال إذا كان الهدف المطلق هو الحصول على معالجة محاسبة القيمة العادلة للدين فإنه لا يوجد غرض عملي جوهري.

٢.٠ بنود التحوط

٢.١. هل يمكن تعيين المشتقات كبنود تحوط

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين أداة مشتقة (سواء قلعة بذاتها أو يتم ملاحظتها بشكل منفصل كمشتقات مدمجة) كبنود تحوط إما بمفرده أو كجزء من مجموعة تحوط في قيمة عذلة أو تحوط تدفق نقدي، مثلا بموجب تعيين اتفاقية السعر الآجل لنفع - متغير، قبض - ثابت كتحوط لتدفق نقدي لاتفاقية السعر الآجل لنفع - ثابت، قبض - متغير؟

كلا. يتم الاحتفاظ بالأدوات المشتقة دائما من أجل للتجارة ويتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر التي تم الإبلاغ عنها في بيان صافي الأرباح أو الخسائر ما لم يتم تعيينها وتفعيل أدوات التحوط (فقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وكحالة استثنائية، تسمح لفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين الخيار الذي تم شراؤه كبند التحوط في تحوط القيمة العادلة.

٢.٢. تحوط التدفق النقدي : الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة

هل يسمح بمحاسبة التحوط لغرض التحوط بإصدار متوقع لدين ذي فائدة ثابتة ؟

نعم، إن هذا يعتبر تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة سوف يؤثر على الربح الصافي أو الخسارة الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) شريطة مراعاة الشروط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

لإيضاح ذلك : الشركة (س) تصدر سندات جديدة لإعادة تمويل السندات التي تستحق وتأمين رأسمال تشغيلي ولأغراض أخرى عديدة. وعندما تقرر الشركة (س) أنها ستقوم بإصدار سندات جديدة فإنها قد تتحوط لمخاطر تقلبات أسعار الفائدة على المدى البعيد من التاريخ الذي تقرر فيه إصدار السندات إلى التاريخ الذي يتم فيه فعلا إصدار السندات، فإذا ارتفعت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإن السند سيصدر إما بقيمة أعلى أو بخصم أعلى أو بعلاوة أقل مما كان متوقعا في الأصل، وإن الفائدة الأعلى المنفوعة أو النقص في العائد يتم في العادة تقاضيه مع المكسب المتوقع من عملية التحوط، أما إذا انخفضت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإنه سيتم إصدار السند إما بسعر أقل أو بعلاوة أعلى أو بخصم أقل مما كان متوقعا، وإن السعر الأقل المنفوع أو زيادة العائد يتم عادة تقاضيه مع خسارة عملية التحوط.

على سبيل المثال في شهر أغسطس ٢٠٠٠ قررت الشركة (س) أنها سوف تصدر سندات بمبلغ ٢٠٠ مليون مدتها ٧ سنوات وذلك في شهر يناير ٢٠٠١. فقامت الشركة (س) بإجراء دراسات لربطها وتوصلت إلى أن سند الخزينة يستحق ٧ سنوات يتناسب بشكل معقول مع السندات التي تتوقع الشركة (س) إصدارها مقترضة نسبة تحوط قدرها ٠,٩٣. للحد من المستقبلية لكل وحدة من وحدات الدين. لذلك، قامت الشركة (س) بإجراء تحوط للإصدار المتوقع من السندات من خلال بيع آجل (تغطية قصيرة-جميع على المكتوف) لما يعادل ١٨٦ مليون من سندات ذات استحقاق ٧ سنوات وفي الفترة من أغسطس ٢٠٠٠ حتى يناير ٢٠٠١، ارتفعت أسعار الفائدة، وتم إغلاق مراكز التغطية القصيرة في يناير ٢٠٠١، بتاريخ إصدار السندات ونتج عن ذلك

ربح قدره ١,٢ مليون وهو ما يكفي لتقاص دفعات الفائدة المستحقة على السندات وبذلك تؤثر على الأرباح أو الخسائر على مدى عمر السندات. وإن عملية التحوط هذا مؤهلة للاعتبار كتحوط الدفعات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة المستحقة على الإصدار المتوقع للسندات.

٣.٢.٥ محاسبة التحوط : مركز الودائع غير الملموس

هل معاملة محاسبة التحوط مسموح بها للتحوط من مخاطر القيمة العادلة للبنود غير الملموسة الخاصة بالإيداع الرئيسي؟

هذا يعتمد على ما إذا كان البند غير الملموس للإيداع الرئيسي يتم توليده داخليا أو يتم شراؤه (مثلا كجزء من اندماج الأعمال).

لا يتم الاعتراف بالبنود غير الملموسة للإيداع الرئيسي التي يتم توليدها داخليا على أنها أصول غير ملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأنه لا يتم الاعتراف بها، فلا يمكن تحديدها كبند محوط.

إذا تم شراء البند غير الملموس للإيداع الرئيسي إلى جانب محفظة ذات علاقة من الإيداعات، يجب الاعتراف بالبند غير الملموس للإيداع الرئيسي بشكل منفصل كأصل غير ملموس (أو كجزء من محفظة الإيداعات المشتركة ذات العلاقة) إذا استوفى معايير الاعتراف في الفقرة ٢١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". ويمكن تحديد الأصل غير الملموس للإيداع الرئيسي المعترف به على أنه بند محوط، لكن فقط إذا استوفى الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، بما في ذلك المتطلب الوارد في الفقرة ٨٨ الذي يفيد (ب) بأنه يمكن قياس فعالية التحوط بموثوقية. لأنه من الصعب عادة قياس القيمة العادلة بموثوقية لبند رئيسي.

٤.٢.٥ محاسبة التحوط : التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية.

هل يسمح بمحاسبة التحوط لفرض صلات بشكل تحوطا لموارد دخل متوقعة ولكن غير متعاقبة بالعملة الأجنبية ؟

نعم، إذا كانت الموارد محتملة جدا ، بموجب الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن التحوط لعملية بيع متوقعة يمكن أن يكون تحوطا للتخفق النقدي، فعلى سبيل المثال شركة طيران يمكن أن تستعمل أساليب معقدة مبنية على خبرتها السابقة والبيانات الاقتصادية لفرض للتنبؤ بإيراداتها من مختلف الصلات، فإذا استطاعت أن تبرزن على أن الإيرادات المتوقعة خلال فترة من الزمن في المستقبل وبعملة معينة هي محتملة جدا حسب متطلبات الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ، فإنها يمكنها تصنيف عملية افتراض عملة كتحوط للتخفق النقدي لموارد دخل مستقبلية، وبالنسبة لجزء الربح أو الخسارة من عملية الافتراض التي تقرر أن تكون تحوطا فعليا فيتم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن تتحقق تلك الإيرادات.

ومن غير المحتمل أن مشروعا عاما يمكنه أن يبتئيا بنسبة ١٠٠% من الإيرادات لسنة قادمة. ومن جهة أخرى فإن من المحتمل أن جزءا من الإيرادات المتوقعة (وخاصة تلك المتوقعة للمدى القصير) يمكن أن ينطبق عليها معيار "المحتمل جدا".

٥.٢. تحوطات التدفق النقدي : التحوط الكلي المفرد

إذا كان من المتوقع لأداة مشتقة أن يتم تسديدها بتسليم الأصل الأساسي في مقابل دفع سعر ثابت هل يمكن تصنيف الأداة المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط للتدفق النقدي لتلك النسوية الإجمالية على التراض توفر الشروط الأخرى لمحاسبة تحوط التدفق النقدي ؟

نعم. الأداة المشتقة التي سيتم تسديدها بالإجمالي يمكن تصنيفها كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي لتغير المقابل (العوض) الذي سيدفع أو يقبض في العملية المستقبلية التي ستحدث عند تسديد العقد المشتقة نفسه، لأنه سيكون هناك تعرض للتغير في سعر الشراء أو البيع بدون تلك المشتقة، وينطبق هذا على جميع العقود ذات السعر الثابت التي تعامل كمشتقات بموجب معايير المحاسبة الدولية ٣٩.

على سبيل المثال : إذا دخل مشروع في عقد ذي سعر ثابت لبيع سلعة وعمل ذلك العقد كمشتقة بموجب معايير المحاسبة الدولية ٣٩ لأنه (على سبيل المثال) لا ينطبق عليه الإستثناء المتعلق بالبيع العادي، فإن المشروع يمكنه تصنيف العقد ذي السعر الثابت كتحوط للتدفق النقدي لتغير العوض (المقابل) الذي سيتم قبضه من بيع الأصل (عملية مستقبلية) حتى لو كان العقد ذو السعر الثابت هو العقد الذي سيتم بموجبه بيع الأصل، وكذلك إذا دخلت شركة في عقد أجل لشراء أداة دين سيتم تسديده بالتسليم ولكن العقد الأجل هو مشتقة لأن مدته تتجاوز مدة التسليم المعتادة في السوق ، فإن الشركة يمكنها تصنيف العقد الأجل كتحوط لتدفق نقدي لتغير العوض (الدين) الذي سيدفع لحيازة أداة الدين (عملية مستقبلية)، حتى لو كانت المشتقة هي العقد الذي سيتم بموجبه حيازة أداة الدين.

٦.٢. علاقات التحوط : المخاطر على مستوى كامل المشروع

مشروع لديه أصل ذا سعر ثابت وللتزام ذات سعر ثابت، وكل منهما لها نفس القيمة الأساسية، وبموجب شروط الأداةين فإن دفعات الفائدة على الأصل وعلى الإلتزام تحصل في نفس الفترة والتدفق النقدي الصافي يكون دائماً موجباً لأن سعر الفائدة على الأصل أعلى من سعر الفائدة على الإلتزام، ويدخل المشروع في عملية مبادلة أسعار فائدة، سعر الفائدة المستلمة عالم وسعر الفائدة المدفوعة ثابت على مبلغ وهمي يسوي رأسمال الأصل ويقوم المشروع بتصنيف مبادلة أسعار الفائدة كتحوط لقيمة العادلة للأصل ذا سعر الفائدة الثابت. هل علاقة التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة للتحوط حتى لو كان أثر مبادلة سعر الفائدة على أساس المشروع يكمله يخلق تعرضاً لتغيرات أسعار الفائدة التي لم تحصل في السابق ؟

نعم . معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب تصنيف المخاطرة على مستوى المشروع بكامله كشرط لمحاسبة التحوط. ويتم تقدير المخاطرة على أساس العملية، وفي هذا المثال فإن الأصل الذي تم التحوط له هو ذا قيمة عادلة معرضة لزيادات سعر للفائدة والتي يتم تقاضيها مع مبادلة أسعار الفائدة.

٧.٢.٠ تحوط التدفق النقدي : عملية متوقعة متعلقة بحقوق الملكية للمشروع

هل يمكن أن تصنف كبنود متحوط له في علاقة تحوط قيمة عائلة لصلية متوقعة في اسهم المشروع ذاته أو لدفعات توزيع الأرباح المتوقعة ؟

كلا. فإن العملية المتوقعة من أجل أن تكون مؤهلة لإعتبارها بنوداً متحوطاً له يجب أن تعرض المشروع إلى خطر معين يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وإن تصنيف الأدوات المالية كأصول أو كإلتزامات يوفر بصفة عامة الأساس لتقرير ما إذا كانت العمليات أو الدفعات الأخرى المتعلقة بهذه الأدوات قد أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢). فعلى سبيل المثال يسجل على حساب حقوق الملكية مباشرة من قبل المصدر المبالغ الموزعة على حسمي الأداة المالية المصنفة كأداة حقوق ملكية (الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢)، ولذلك فإن مثل هذه التوزيعات لا يمكن تصنيفها كبنود متحوط له، إلا أن الأرباح المعان عن توزيعها ولم تدفع بعد ومعترف بها كإلتزام مالي قد يكون مؤهلة كبنود متحوط له - على سبيل المثال - ضد مخاطر العملة الأجنبية إذا كانت صادرة بعملة أجنبية.

٨.٢.٠ محاسبة التحوط : خطر عدم تحقق عملية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بتطبيق محاسبة التحوط لخطر عدم تحقق عملية، مثلاً، إذا كان سينتج عن ذلك دخل أقل مما هو متوقع للمشروع ؟

كلا. إن خطر عدم تحقق عملية هو خطر عملي إجمالي لا يصلح لأن يكون بنوداً متحوطاً له، ويسمح بمحاسبة التحوط فقط للمخاطر المرتبطة مع أصول وإلتزامات معترف بها للعمليات المتوقعة المحتملة جداً (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٩.٢.٠ الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق - التحوط للدفعات الوالد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغير

هل يمكن لمشروع أن يصنف مبدأة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة بأسعار فائدة ثابتة مستلمة كتحوط لتدفق نقدي لإستثمار محتفظ به للإستحقاق ذي سعر فائدة متغير ؟

كلا. فإنه لا ينسجم تصنيف أداة الدين على إنها محتفظ بها للإستحقاق مع تصنيف مبدأة كتحوط لتدفق نقدي للدفعات أداة دين ذات أسعار فائدة متغيرة. تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن الإستثمار المحتفظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطرة سعر الفائدة (لأن تصنيف إستثمار على أنه محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لا يترتب عليه أخذ اعتبار للتغيرات المرتبطة بأسعار الفائدة).

١٠.٢.٠ البنود المتحوط بها : شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق

مشروع ما يتوقع شراء أصل مالي بنوي تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق عند تحقق الحادثة المتوقعة. ويخلل المشروع في عقد مشتقة بنية تجميد وتثبيت سعر الفائدة وتخصيص المشتقة كتحوط للشراء المتوقع للأصل المالي. هل تصلح علاقة التحوط لمحاسبة تحوط التدفق النقدي رغم أن الأصل المالي مصنف على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

نعم. بالنسبة لمخاطرة أسعار الفائدة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع محاسبة التحوط للأصول المالية المصنفة على إنها محتفظ بها للإستحقاق (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للفقرة ٧٩). وعلى كل حال، ولرغم أن المشروع بنوي تصنيف الأصل على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق إلا أن الأصل لا تعتبر مصنفة على هذا الشكل إلى أن تتحقق العملية.

و.١١.٢ تحوط التدفق النقدي: إعادة استثمار الأموال التي تم تحصيلها من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق

يملك المشروع أصل ذو سعر متغير تم تصنيفه كأصل تم الاحتفاظ به حتى الاستحقاق. يدخل المشروع في عقد مشتقات بهدف إبطال سعر الفقدان الحالي على إعادة استثمار سعر التكاليف النقدية المتغير ويعين المشتقات كتحوط للتدفق النقدي لمقبوضات سعر الفائدة المستقبلية المقرر على أدوات الدين الناتجة عن إعادة استثمار مقبوضات سعر الفائدة على الأصل الذي تم الاحتفاظ به حتى الاستحقاق. وعلى فرض أنه قد تم تلبية معيار محاسبة للتحوط الآخر. هل يمكن أن تتأهل علاوة التحوط إلى محاسبة تحوط للتدفق النقدي على الرغم من أن دفعت الفائدة التي يجري إعادة استثمارها تأتي من أصل تم تصنيفه كأصل تم الاحتفاظ به حتى الاستحقاق؟

نعم. تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الاستثمار الذي تم الاحتفاظ به حتى الاستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة. ويحدد السؤال و.٩.٢ بشكل خاص أن ذلك لا ينطبق فقط على تحوط القيمة العادلة، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة القيمة العادلة" المرتبطة بالاستثمارات التي تم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والتي تنفع فائدة ثابتة، بل أيضاً على تحوط التدفق النقدي، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة التدفق النقدي" المرتبط بالاستثمارات التي تم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق التي تنفع فائدة متغيرة بأسعار السوق الحالية. لكن، في هذه الحالة، تم تعيين المشتقات مقابل مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلية المقررة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة الاستثمار المقرر على سعر التكاليف النقدية المتغير على الاستثمار الذي تم الاحتفاظ به حتى تاريخ الاستحقاق. إن منشأ الأموال المقررة التي سيتم إعادة استثمارها ليس له علاقة في تحديد ما إذا كان بالإمكان تحوط مخاطر إعادة الاستثمار. وبعبارة أخرى، فإن تعيين المشتقات كتحوط تدفق نقدي هو مسموح. وتطبق هذه الإجابة أيضاً على تحوط مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلية المقررة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة استثمار مقبوضات الفائدة على أصل بسعر ثابت تم تصنيفه كأصل تم الاحتفاظ به حتى الاستحقاق.

و.١٢.٢ محاسبة التحوط : الأصل المالي القابل للدفع المسبق

إذا كان المصدر له الحق في أن يدفع الأصل المالي مقدماً فهل يحق للمستثمر بعد تاريخ الدفعة المقدمة تخصيص التكاليف النقدية كجزء من بند متحوط له ؟

إن الدفعات النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبند متحوط له إلى المدى الذي يمكن فيه إثبات إنها محتملة جداً (الفرقة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال، للتكاليف النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن أن تعتبر (محتملة جداً) إذا كانت ناتجة من مجموعة أو تجمع من الأصول المتشابهة (على سبيل المثال، قروض عقارية) التي يمكن تغيير دفعاتها المقدمة بقر كبير من الدقة أو إذا كان خيار الدفعة المقدمة هو - إلى حد كبير - غير مربح، وعلاوة على ذلك فإن التكاليف النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبند متحوط له إذا وجد خيار قابل للمقارنة في الأداة المتحوط لها.

و.١٣.٢ تحوط القيمة العادلة : المخاطرة التي قد تؤثر على الدخل المعن

هل يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة لمواجهة التعرض لأخطار أسعار الفائدة في القروض المنشأة بسعر فائدة ثابت المصنفة على أنها قروض ونعم مدينة؟

نعم. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للقروض والنعم والمنشأة تسجل بتكلفتها المطفأة، والمؤسسات المصرفية في العديد من الأخطار تحتفظ بقروضها المنشأة حتى الاستحقاق. وهكذا بالتغيرات في القيمة العادلة لمثل هذه القروض والناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على الربح أو الخسارة، وتحدد الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط القيمة العادلة هو تحوط ضد مخاطر تغيرات القيمة

العادلة التي تعزى إلى مخاطرة معينة والتي تؤثر على الربح أو الخسارة، ولذلك، الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقد يظهر أن هذه الفقرة تمنع محاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة. إلا أنه طبقاً للفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن القروض والذمم المدينة المنشأة يمكن أن تكون بنوداً متحوطاً لها فيما يتعلق بمخاطرة أسعار الفائدة لأنها ليست مخصصة كاستثمارات محتفظ بها للاستحقاق. ويمكن المشروع بينهما وأي تخير في القيمة العادلة سيؤثر على الإيراد، وهكذا فإنه يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة.

١٤.٢.٠ عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع

مشروع أسترالي، عملة القياس لديه هي للدولار الأسترالي يتوقع حصول مشتريات بالدين الياباني وذلك بشكل محتمل جداً. والمشروع الأسترالي مملوك بالكامل لمشروع سويسري يعد بيلتقه المالية الموحدة (يما فيها المشروع الأسترالي التابع) بالفرنك السويسري. ويدخل المشروع السويسري الأم في عقد أجل للتحوط للتخفيف في سعر صرف الدين على الدولار الأسترالي. هل هذا التحوط مؤهل لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة أم أن المشروع الأسترالي التابع والذي يعتبر معرضاً لمخاطر صرف العملات الأجنبية يجب أن يكون طرفاً في عملية التحوط ؟

نعم. عملية التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. حيث أن المشروع الأسترالي لم يتحوط لمخاطرة أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالمشتريات بالدين، فإن آثار تغيرات سعر الصرف بين الدولار الأسترالي والدين الياباني سوف تؤثر على الأرباح والخسائر الصافية للمشروع الأسترالي، لذلك فهي ستؤثر على الأرباح أو الخسائر الموحدة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب أن تكون الوحدة العاملة المعرضة للمخاطرة المتحوط لها طرفاً في أداة التحوط.

١٥.٢.٠ العقود الداخلية : مشتقة التفاضل الخارجية المفردة

يستعمل مشروع ما يصفه بأنها عقود مشتقة داخلية لتوثيق تحويل المسؤولية عن مخاطر أسعار الفائدة من الأقسام كل على أفراد إلى عملية من عمليات الخزينة المركزية. وتقوم الخزينة المركزية بتجميع العقود المشتقة الداخلية ثم تدخل في عقد مشتقة خارجي ولحد يعادل العقود المشتقة الداخلية بالصافي، على سبيل المثال: إذا كانت الخزينة المركزية قد دخلت في ثلاث مبادلات داخلية لأسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وهي تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من التزامات ذات سعر فائدة متغير في الأقسام الأخرى وكذلك مبادلة داخلية لأسعار الفائدة المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من أصول ذات سعر فائدة متغير في قسم آخر، فبقية تدخل في مبادلة أسعار فائدة مع طرف خارجي ويتم بتلك المبادلة التفاضل تماماً مع المبادلات الداخلية الأربع. وعلى افتراض أن شروط محاسبة التحوط متوفرة، ففي البيانات المالية للمشروع هل المشتقة الخارجية المفردة مؤهلة ككداة تحوط في علاقة تحوط لجزء من البنود الأساسية على أساس القيمة الإجمالية ؟

نعم، لكن فقط إلى المدى الذي تكون فيه المشتقة الخارجية مخصصة لتسوية (تفاضل) التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس الإجمالي. الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن عملية التحوط لمركز كلي بالصافي لا تؤهل لمحاسبة التحوط ولكنها على كل حال، تسمح بتخصيص جزء من البنود الأساسية كمركز متحوط له على أساس إجمالي. إن ذلك وحتى مع كون الغرض من الدخول في مشتقة خارجية هو لتسديد (تفاضل) عقود مشتقة داخلية بالصافي فإنه يسمح بمحاسبة التحوط إذا تم تعريف وتوثيق علاقة التحوط كتحوط لجزء من أساس للتدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس إجمالي. ويتبع المشروع المنهج الوارد في الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية لتخصيص جزء من التدفقات النقدية الأساسية على إنها المركز للمتحوط له.

و.١٦.٢ العقود الداخلية : عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصافي

النتيجة (أ) - يستعمل مشروع ما عقوداً مشتقة داخلية لتحويل مخاطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة من الأقسام المفردة إلى دائرة خزينة مركزية. ومقابل كل عقد مشتق داخلي تكحل الخزينة المركزية في عقد مشتق مع نظير خارجي منفرد، ويكون هناك تقاص بين هذا العقد المشتق الخارجي والعقد المشتق الداخلي، على سبيل المثال، إذا دخلت الخزينة المركزية في مبادلة أسعار فائدة ثابتة مستلمة بنسبة ٥% ثابتة ومستلمة بسعر الفائدة السائد بين البنوك بنفس الشروط مع نظير خارجي، ورغم أن كلا من العقدتين المشتقتين الخارجيتين موثق رسمياً على أنه عقد مستقل، فإن صافي الدفعات من جميع العقود الخارجية يتم تسديده نظراً لوجود إتفاقية تسوية وتسديد مع النظير الخارجي، فعلى افتراض تحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يمكن للعقود المشتقة الخارجية المفردة (مثل مبادلة أسعار الفائدة المدفوعة بنسبة ٥% ثابتة والمستلمة بسعر الفائدة بين البنوك)، أن تخصص كأدوات تحوط للمخاطر الإجمالية الأساسية مثل مخاطرة التغيرات في دفعات أسعار الفائدة المتغيرة على القرض ذي الفائدة بسعر الفوائد بين البنوك حتى لو تم تسديد وتقاص المشتقات الخارجية بالصافي ؟

بصورة عامة، نعم. للعقد المشتقة الخارجية التي هي قانونياً عقود منفصلة وتخدم غرضاً عملياً ثابتاً مثل أبعاد للمخاطر الإجمالية بالإجمالي، تلك العقود تصلح لأن تكون أدوات تحوط حتى لو كانت تتم تسويتها بالصافي مع نفس النظير الخارجي شريطة توفر معيار محاسبة للتحوط الأخرى الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، انظر أيضاً (السؤال و.١٤.١).

النتيجة (ب) - تلاحظ الخزينة للمركزية فيها بالدخول في عقود تقاص خارجية وبإختلها في المحفظة المركزية فإنها لا تعود قادرة على تقييم المخاطر بالصافي، وترغب الخزينة في إدارة محفظة المشتقات الخارجية المعادلة بشكل منفصل عن المخاطر الأخرى للمشروع، لذلك فهي تكحل بشكل إضافي في مشتقة واحدة لتحقيق تقاص مخاطر المحفظة. هل يمكن للعقود المشتقة الخارجية المفردة والداخلية في المحفظة أن تصنف كأدوات تحوط للمخاطر الأساسية الإجمالية حتى لو استعملت مشتقة خارجية واحدة لتحقيق التقاص الكامل مع مخاطر السوق التي نشأت من الدخول في عقود خارجية؟

بصورة عامة نعم. الغرض من هيكلية العقود المشتقة الخارجية على هذا الشكل ينسجم مع أهداف واستراتيجيات إدارة المخاطر لدى المؤسسة، وكما ذكرنا للعقود والمشتقة الخارجية التي تعتبر قانونياً عقوداً منفصلة وتخدم غرضاً عملياً مبرراً يمكن أن تكون مؤهلة كأدوات تحوط، وعلاوة على ذلك فإن الإجابة على السؤال و.١٤.١ تذكر تحديداً أن محاسبة التحوط لا تستبعد ببساطة لأن المشروع قد دخل في مبادلة لها نفس شروط مبادلة أخرى مع نفس النظير إذا كان هناك هدف عملي واقعي لهيكلية العمليات بشكل منفصل.

و.٢.١٧ التحوط لجزء من الفترة

الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تبين أن علاقة التحوط لا يجوز تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. هل من المسموح به تخصيص مشتقة للتحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية المتبقية على إستحقاق البند المتحوط له ؟

نعم، فيمكن للأداة المالية أن تكون بنداً متحوطاً له لجزء فقط من تكافئها النقدية أو قيمتها العادلة إذا كان من الممكن قياس الفاعلية والوفاء بالمتطلبات الأخرى لمحاسبة التحوط.

إيضاح ذلك: المشروع أ يمتلك سند دين حكومي ذي فائدة ثابتة قدرها عشرة بالمائة والمدة المتبقية على إستحقاقه عشر سنوات. يقوم المشروع أ بتصنيف السند على أنه متاح للبيع، ومن أجل التحوط لنفسه ضد تعرضه لمخاطر القيمة العادلة للسند والمرتبطة بالقيمة الحالية لدفعات الفوائد حتى السنة الخامسة يشترى المشروع أ مبادلة ذات خمس سنوات للفوائد المدفوعة ثابتة والمستلمة عائمة، يمكن تخصيص المبادلة للتحوط لمخاطر القيمة العادلة لتخففت الفوائد على السند الحكومي حتى السنة الخامسة والتغيير في دفعة الأصل المستحقه بنهاية مدة الإستحقاق إلى المدى الذي تتأثر فيه في منحى الإيراد المتعلق بالسنوات الخمس للمبادلة.

و.٢.١٨ أداة تحوط : مبادلة أسعار الفائدة لعملة متداخلة

عملة القياس للمشروع أ هي الدين الياباني، ولدى المشروع التزام بالدولار الأمريكي لمدة خمس سنوات بسعر فائدة عالم وثمنة مدينة (أوراق قبض) مدتها عشر سنوات بالجنيه الإسترليني بسعر فائدة ثابت. ويرغب المشروع أ بالتحوط لمخاطر العملة الأجنبية لأصولها ولتزاماتها ولمخاطرة سعر الفائدة للقيمة العادلة للذمة المدينة ويخيل في عقد مبادلة أسعار فائدة لعملة متداخلة ليمتلك دولارات أمريكية بسعر فائدة عائم ويدفع جنيهاً إسترلينية بسعر فائدة ثابت والمبادلة للدولارات بجنيهاً إسترلينية في نهاية مدة الخمس سنوات. هل يستطيع المشروع أ تخصيص للمبادلة كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لمخاطر كلتي العمليتين الأجنبيةتين ومخاطرة سعر الفائدة رغم أن كل من العمليتين - الدولار والإسترليني - هما عملتان أجنبيتان بالنسبة للمشروع أ ؟

نعم. لفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بمحاسبة التحوط لأجزاء المخاطر إذا كان من الممكن قياس الفاعلية، كذلك الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط منفردة كتحوط لأكثر من نوع ولحد من المخاطر إذا كان من الممكن التعرف على المخاطر بشكل واضح، وإثبات الفاعلية، وضمان التخصيص المحدد لأداة التحوط ومركز الخطر، لذلك فالمبادلة يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة للجنيهاً الإسترلينية التي ستمتلك من التغيرات المتعلقة بقيمتها العادلة المرتبطة بتغير أسعار الفائدة في المملكة المتحدة للفترة للجزئية الأولى البالغة خمس سنوات وسعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي، وتقلل المبادلة بالقيمة للعائلة وتدخل للتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر الصافية ويتم تعديل القيمة المسجلة للذمة المدينة للتغيرات في القيمة العادلة الناتجة عن تغير أسعار فائدة الجنيه الإسترليني للسنوات الخمس الأولى من منحى الدخل، ويعاد قياس أوراق القبض وأوراق الدفع باستعمال أسعار الصرف الفورية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ وللتغيرات في قيمتها الدفترية تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

و.١٩.٢ البنود المتحوط لها : التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة بها بشكل عمومي

المشروع أ اشترى أسهما في المشروع ب من بورصة أوراق مالية أجنبية بالقيمة العادلة البالغة ١٠٠٠ بالعملة الأجنبية (FC). وقلم بتصنيف تلك الأسهم على إنها متاحة للبيع، يتبع المشروع أ سياسة تقضي بأن الأرباح والخسائر للأصول المالية المتاحة للبيع تدخل في حقوق الملكية، ومن أجل أن يحمي المشروع نفسه من مخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالأسهم يدخل المشروع أ في عقد أجل لبيع الأسهم ٧٥٠ وحدة من العملة الأجنبية. وينوي المشروع أ تدوير عقد سعر الصرف للأجل لكامل المدة التي تحتفظ فيها بالأسهم، فعلى افتراض توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يعتبر عقد العملة الأجنبية الأجل مؤهلاً ليكون علاقة تحوط لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالأسهم ؟

نعم، لكن فقط في حالة وجود خطر واضح وقابل للتعرف عليه للتعرض لتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية، لذلك فمحاسبة التحوط هنا مسموح بها إذا: (أ) أداة حقوق الملكية - الأسهم - لا يتم تداولها في البورصة (أو أي سوق آخر ثابت) يكون التعامل فيه بنفس عملة القياس للمشروع أ. (ب) العوائد المستحقة للمشروع أ ليست بالعملة المذكورة وعليه فإذا كانت الأسهم متداولة بعملة عديدة وإذا كانت إحدى تلك العملات هي عملة القياس للمشروع مدد التقرير المالي فإنه عندئذ لا يسمح بمحاسبة التحوط لعنصر العملة الأجنبية في سعر الأسهم.

إذا كان الأمر كذلك ؛ هل يمكن تخصيص عقد العملة الأجنبية الأجل كأداة تحوط في أداة تحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية المرتبط بجزء من القيمة العادلة للأسهم وفي حدود ٧٥٠ بالعملة الأجنبية ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص جزء من التكلفة النقدي أو القيمة العادلة لأصل مالي كبد متحوط له إذا كان من الممكن قياس الفاعلية (الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولذلك فالمشروع أ يمكنه تخصيص عقد العملة الأجنبية الأجل كتحوط لمخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بجزء فقط من القيمة العادلة للأسهم بعملة أجنبية ، ويمكن تخصيصه إما كتحوط للقيمة العادلة لخطر العملة الأجنبية البالغة ٧٥٠ وحدة (FC) المرتبطة بالأسهم أو كتحوط للتكلفة النقدي للبيع المتوقع للأسهم شريطة أن يكون توقيت البيع معروفاً. وأي تغيير في القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية سوف لا يؤثر على تقييم فاعلية التحوط إلا إذا هبطت القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية عن ٧٥٠ وحدة (FC) .

و.٢٠.٢ محاسبة للتحوط : مؤشر الأسهم

يمكن لمشروع أن يشتري محفظة من الأسهم لتحسين مؤشر أسهم وخيار بيع معروض مرتبط بمؤشر الأسهم وذلك لحماية نفسه من خسائر القيمة العادلة. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص ذلك الخيار المعروض كأداة تحوط لمحفظة الأسهم ؟

كلا . إذا تم تجميع أدوات مالية متشابهة والتحوط لها كمجموعة فإن الفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند من المجموعة بمفرده يتوقع منه أن يكون متناسباً تقريباً مع التغيير الكلي في القيمة العادلة والذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها للمجموعة. وفي السيناريو أعلاه فإن التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى للمخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده (أسعار الأسهم الإفرادية) لا يتوقع أن يكون متناسباً تقريباً مع التغيير الكلي في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها للمجموعة.

و.٢١.٢ محاسبة التحوط : لتحوط لصفافي الأصول والإلتزامات

هل يمكن لمشروع إظهار أصوله المالية والتزاماته المالية بالصفافي لغرض تحديد مخاطر التدفق النقدي الصفافي الواجب لتحوط لها وذلك لأغراض محاسبة التحوط ؟

إن إستراتيجية التحوط لدى المشروع وخبراته في إدارة المخاطر يمكن بها تقدير مخاطرة التدفق النقدي على أساس صفافي، إلا أن الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص مخاطرة تدفق نقدي صفافية كبند متحوط له لأغراض محاسبة التحوط. الفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعطي مثالا على الكيفية التي يمكن بها للبند أن يقيم مخاطرة على أساس صفافي (بتجميع الأصول والإلتزامات المتشابهة) وبعد ذلك التأهل لمحاسبة التحوط من خلال التحوط على أساس إجمالي.

و.٣.٠ التحوط المحاسبي

و.٣.٠.١ تحوط التدفق النقدي : التكتففات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يقوم بإصدار سند دين ذي سعر فائدة ثابت، ويدخل في مبالغة أسعار الفائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة من أجل تقلص مخاطرة أسعار الفائدة المتطعة بأداة الدين، فهل يستطيع المشروع تصنيف المبالغة كتحوط للتدفق النقدي للتكتففات النقدية المستقبلية الصادرة والمتطعة بأداة الدين؟

كلا. الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط التدفق النقدي هو تحوط التعرض لتغيرات التكتففات النقدية، وفي الحالة، هذه فإن أداة الدين المصدرة لا تسبب زيادة لأي من مخاطر التعرض للتغيرات في التكتففات النقدية لأن دفعات الفائدة ثابتة. ويمكن للمشروع تصنيف المبالغة كتحوط للقيمة العادلة لأداة الدين ولكنه لا يستطيع تصنيف المبالغة كتحوط تدفق نقدي للتكتففات النقدية المستقبلية الصادرة لأداة الدين.

و.٣.٠.٢ تحوط التدفق النقدي : إعادة استثمار التكتففات النقدية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يعالج مخاطر أسعار الفائدة لديه بالصفافي. بتاريخ ١ يناير ٢٠٠١ توقع المشروع تكتففات نقدية إجمالية واردة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة على أصول ذات سعر ثابت وتكتففات نقدية إجمالية صادرة بمبلغ ٩٠ وحدة عملة على الإلتزامات ذات سعر فائدة ثابت خلال الربع الأول من عام ٢٠٠٢. ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل المشروع إتفاقية أسعار فائدة آجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة وذلك من أجل التحوط للتدفق النقدي الصفافي البالغ ١٠ وحدة عملة. ويخصص المشروع كبند متحوط له أول مبلغ ١٠ وحدة عملة من التكتففات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت في الربع الأول من عام ٢٠٠٢. هل يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة كتحوط تدفق نقدي لخطر التعرض لتغيرات التكتففات النقدية في الربع الأول من عام ٢٠٠٢ والمربطة بالأصول ذات سعر الفائدة الثابت؟

كلا. إن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) غير مؤهلة لتحوط تدفق نقدي لتغطية التدفق النقدي الخاص بالأصول ذات سعر الفائدة الثابتة لأنها غير معرضة لخطر التدفق النقدي. إلا أن المشروع يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) كتحوط للقيمة العادلة للخطر الذي يوجد قبل تحويل التكتففات النقدية.

في بعض الحالات يستطيع المشروع أيضا أن يتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بإعادة الاستثمار المتوقع للأصول والفوائد التي يستلمها من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت (انظر السؤال ٢.١٠)، وفي هذا المثال، فإن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) على كل حال ليست مؤهلة لمحاسبة تحوط التكتففات النقدية لأنها تزيد بدلا من أن تنقص التغيرات في التكتففات النقدية للفوائد الناتجة عن إعادة استثمار التكتففات النقدية للفوائد "على سبيل المثال: (إذا ارتفعت أسعار السوق سيكون هناك تدفق نقدي وولد من إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة وزيادة في التكتففات النقدية الواردة المتوقعة من إعادة استثمار التكتففات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت)". وهي على كل حال قد تكون مؤهلة بشكل كبير لتحوط للتدفق النقدي لجزء من إعادة تمويل التكتففات النقدية الصادرة على أساس إجمالي.

و.٣.٣ تحوط العملة الأجنبية

الشركة (أ) لديها التزام بالعملية الأجنبية تستحق الدفع بعد ٦ شهور وترغب في التحوط ضد تقلبات أسعار العملات الأجنبية وذلك للمبلغ المستحق الدفع بتاريخ التسديد. ولذلك فهي تدخل في عقد أجل لشراء عملات أجنبية خلال ستة شهور. فهل يجب التعامل مع التحوط على أنه:

(أ) تحوط قيمة عادلة للالتزام بعملية أجنبية مع الاعتراف في بيان الدخل في نهاية العام بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تكليفر الإلتزام والعقد الأجل؛ أو

(ب) لم تحوط تكلف نقدي للمبلغ الذي يتم تسديده في المستقبل مع الاعتراف في حقوق الملكية بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تكليفر العقد الأجل؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع أبداً من هذين الأسلوبين، فإذا عومل التحوط على أنه تحوط قيمة عادلة فإن الربح أو الخسارة المتحققين من إعادة قياس القيمة العادلة لأداة التحوط والبنود المتحوط له يعترف بها فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية، وإذا عومل التحوط على أنه تحوط تكلف نقدي مع الاعتراف في حقوق الملكية بالأرباح أو الخسائر المتحققة من إعادة قياس العقد الأجل فإن الربح أو الخسارة يدخلان في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البنود المتحوط له (الإلتزام) على الأرباح أو الخسائر الصافية، لذلك فإذا تحقق التحوط فعلياً فإن الربح أو خسارة المشتقة يحول إلى الأرباح أو الخسائر الصافية لنفس الفترات التي يتم فيها إعادة قياس الإلتزام وليس عندما يحصل الدفع. انظر السؤال (و.٤.٣).

و.٤.٣ تحوط التكلفة النقدي لعملية أجنبية

يقوم مشروع بتصدير منتج ما بسعر محسوب بالعملية الأجنبية. وبتاريخ البيع يحصل المشروع على الإلتزام (ورقة قبض) بشئ البيع تكلف بعد تسعين يوماً ويدخل في عقد عملة أجنبية أجل مدته تسعون يوماً بنفس عملة ورقة القبض للتحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ يتم تسجيل البيع بالسعر الفوري بتاريخ البيع ويتم إعادة إظهار ورقة القبض خلال فترة التسعين يوماً على ضوء التغيرات في أسعار الصرف وينقل الفرق إلى الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١).

إذا تم تصنيف عقد العملة الأجنبية كأداة تحوط، هل يكون للمشروع الخيار بين تصنيف عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة لمخاطر أسعار صرف العملة الأجنبية على ورقة القبض أو تصنيفه كتحوط للتكلف النقدي الناتج من تحصيل ورقة القبض ؟

نعم. إذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة قياس عقد العملة الأجنبية الأجل بالقيمة العادلة يعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية وكذلك الربح أو الخسارة عند إعادة قياس ورقة القبض يعترف به أيضاً في الأرباح أو الخسائر الصافية.

وإذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط تكلف نقدي لمخاطر العملة المرتبطة بتحصيل ورقة القبض فإن جزء الربح أو الخسارة الذي يتقرر أنه تحوط فعال يعترف به في حقوق الملكية والجزء غير الفعال يعترف به في الأرباح أو الخسارة الصافية (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبلغ الذي يعترف به مباشرة في حقوق الملكية يتم تحويله إلى الأرباح أو الخسائر الصافية في نفس الفترة أو الفترات التي تتأثر فيها الأرباح أو الخسائر الصافية بالتغيرات في إعادة قياس ورقة القبض (الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٥.٣. و تحوط القيمة للعادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتصنيف جزء من مخاطر أداة دين ذات سعر فائدة متغير كبند متحوط له في علاقة تحوط القيمة للعادلة ؟

نعم. أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير قد تكون معرضة لتغيرات في قيمتها نتيجة للمخاطر الائتمانية، كما إنها قد تكون أيضا عرضة لتغيرات في قيمتها للعادلة بسبب تحركات أسعار الفائدة في السوق في الفترات التي يتم بينها تعديل وتثبيت وضع أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير، فعلى سبيل المثال إذا كانت شروط أداة الدين تتضمن تعديل دفعات الفائدة السنوية سنوياً على أساس أسعار الفائدة في السوق كل عام فإن جزءاً من أداة الدين يكون عرضة لتغيرات في القيمة للعادلة خلال العام.

٦.٣. و تحوط القيمة للعادلة : المخزون

الفقرة ٨٦ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط القيمة للعادلة هو تحوط لمخاطر التغيرات في القيمة للعادلة في أصل أو... إلزام معترف به والتي تعزى إلى خطر معين وتؤثر على الدخل الصافي المعلن". هل يستطيع مشروع تصنيف المخزونات مثل مخزون النحاس كبند متحوط له في تحوط قيمة عادلة لمخاطر التغيرات في أسعار المخزونات مثل سعر النحاس رغم أن المخزون يقاس بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق لهما أقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ /المخزون؟

نعم. المخزون يمكن التحوط للتغيرات في قيمته للعادلة نتيجة لتغيرات أسعار النحاس لأن التغير في القيمة للعادلة للمخزون سوف يؤثر في الأرباح أو الخسائر الصافية عند بيع المخزون أو تخفيض قيمته المسجلة. وتصبح القيمة المسجلة المعدلة هي أساس التكلفة لغرض تطبيق مبدأ الأكل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٧. وأن أداة التحوط المستعملة في تحوط القيمة للعادلة للمخزون يمكن أيضاً أن تكون مؤهلة كتحوط تدفق نقدي للبيع المستقبلي للمخزون.

٧.٣. و محاسبة التحوط : العملية المتوقعة

بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، العملية المتوقعة موضوع التحوط يجب أن يكون محتملاً جداً وقوعها، فكيف يجب تفسير مصطلح (محتملاً جداً)؟

إن المصطلح (محتملاً جداً) يدل دلالة أكبر بكثير لاحتمال حدوث مما يعطيه مصطلح (الحدوث أكثر احتمالاً من عدم الحدوث). وإن تقييم احتمال حدوث العملية المتوقعة لا يبنى فقط على نية الإدارة لأن النية هي أمر لا يمكن التحقق منه. وإن احتمالية حدوث العملية يجب أن تدعم بحقائق يمكن ملاحظتها وكذلك الظروف المحيطة.

عند تقييم احتمال حدوث العملية المتوقعة يجب أخذ الأمور التالية بعين الاعتبار :

- (أ) تكرار حدوث عمليات سابقة مشابهة؛
- (ب) القدرة المالية والتشغيلية للمنشأة لتنفيذ العملية؛
- (ج) تخصيص جوهري للموارد من أجل نشاط محدد (على سبيل المثال وجود مرفق تصنيعي يمكن استخدامه على المدى القصير لإنتاج نوع محدد من السلع)؛
- (د) مدى الخسائر أو الموقوفات للعمليات الذي قد تحصل إذا لم تتحقق العملية؛

(هـ) احتمال أن عمليات أخرى ذات خصائص مختلفة جداً يمكن استخدامها لتحقيق نفس الغرض العملي (مثلاً، المشروع الذي ينوي توفير أموال قد يكون له أساليب عديدة لتحقيق ذلك، بدءاً من قرض بنكي قصير الأجل وصولاً إلى طرح أسهم للاكتتاب العام)؛ و

(و) خطة العمل للمشروع.

فمنئذ كلما كانت العملية بعيدة كلما قل احتمال أن العملية يمكن اعتبارها "محتملة جداً" ولزم أيضاً دليل أقوى لدعم الإدعاء بأن العملية محتملة جداً. العوامل الأخرى المهمة على نحو مماثل هو أنه كلما كانت المعاملة المتنبأ بها بعيدة الاحتمال، كلما كان أقل احتمالاً أن تُعتبر المعاملة مرجحة إلى حد كبير وكلما كان الدليل اللازم أقوى لدعم تأكيد بأنها مرجحة إلى حد كبير.

فعلى سبيل المثال، العملية المتوقعة بعد خمس سنوات يكون حدوثها أقل احتمالاً من عملية متوقعة خلال سنة واحدة. وعلى كل حال، فإن دفعت الفوائد المتوقعة لعشرين سنة قادمة على أداة دين ذات سعر فائدة متغير تعتبر محتملة جداً إذا كانت مدعومة بالتزام تعاقدي قائم.

علاوة على ذلك، إذا تساوت العوامل الأخرى، كلما زادت الكمية المادية (الفعلية) لو القيمة المستقبلية لعملية متوقعة منسوبة إلى عمليات المشروع من ذات النوعية كلما نقصت إمكانية اعتبار العملية محتمل حدوثها جداً ولزم دليل أقوى لدعم الادعاء بأن العملية محتملة جداً. على سبيل المثال يلزم عموماً دليل أقل لدعم مبيعات محتملة تبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة خلال الشهر التالي من احتمال بيع ٩٥٠,٠٠٠ وحدة في ذلك الشهر عندما يكون معدل المبيعات حديثاً هو ٩٥٠,٠٠٠ وحدة شهرياً خلال الأشهر الثلاثة الأخيرة .

وإذا وجدت سوابق لتخصيص تحوطات لعمليات متوقعة ثم اتخذ قرار بأن تلك العمليات لم تعد متوقعة موضع محل تساؤل قدرة المنشأة على أن تتنبأ بدقة بالعمليات المتوقعة وما إذا كان من المناسب استعمال محاسبة التحوط مستقبلاً لعمليات متوقعة مشابهة.

٨.٣.٥ تصنيف التحوطات بأثر رجعي

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص علاقة تحوط بأثر رجعي ؟

كلا . تصنيف علاقات التحوط يكون تأثيره للمستقبل اعتباراً من تاريخ توفر جميع شروط محاسبة التحوط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبصفة خاصة، يمكن تطبيق محاسبة التحوط فقط من التاريخ الذي يستكمل فيه التوثيق اللازم لعلاقة التحوط، بما في ذلك التعرف على أداة التحوط وبدء أو عملية التحوط، ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المتحوط لها، وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط.

٩.٣.٥ محاسبة التحوط : التخصيص عند بداية التحوط

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بأن يخصص عقد مشتق وبيوتكي بشكل رسمي كأداة تحوط بعد الدخول في العقد المشتق ؟

نعم . بأثر مستقبلي، ولأغراض محاسبة التحوط يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخصيص أداة للتحوط وتوثيقها رسمياً كذلك منذ إنشاء علاقة التحوط (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) أي أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها بأثر رجعي، كذلك فهو يمنع تخصيص علاقة تحوط لجزء فقط من الفترة التي

تظل فيها علاقة التحوط قائمة (الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إلا أنه ليس التزاماً أن تتم حيلازة أداة للتحوط عند إنشاء علاقة التحوط.

١٠.٣.٠ محاسبة التحوط : التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها

هل يمكن التعرف على العملية المتوقعة على إنها شراء أو بيع آخر ١٥,٠٠٠ وحدة من منتج ما في فترة محددة أو نسبة مئوية من المشتريات أو المبيعات خلال فترة معينة ؟

كلا. يجب التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها وتوثيقها بشكل محدد بما فيه الكفاية حتى إذا تحققت العملية المتوقعة يكون من الواضح ما إذا كانت العملية هي العملية المتحوط لها أم لا. لذلك، يمكن التعرف على عملية متوقعة على أنها أول ١٥,٠٠٠ وحدة تباع خلال فترة محددة قدرها ثلاثة شهور ولكن لا يمكن التعرف عليها على أنها آخر ١٥,٠٠٠ وحدة بيعت من المنتج خلال ثلاثة شهور لأن الخمسة عشر ألف وحدة لم يكن ممكناً التعرف عليها عندما تحدث. ولنفس السبب، فإن العملية المتوقعة لا يمكن تحديدها فقط بنسبة مئوية من المبيعات أو المشتريات خلال فترة ما إذا كانت علاقة التحوط فاعلة وما إذا كانت مؤهلة لمواصله محاسبة التحوط.

١١.٣.٠ تحوط التدفق النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة

من أجل التحوط لعملية متوقعة، هل توثيق علاقة التحوط التي يتم إنشاؤها عند بداية التحوط يجب أن يبين التاريخ أو الفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة ؟

نعم. من أجل التأهل لمحاسبة التحوط، يجب أن يكون التحوط عاكساً لخطر معروف ومحدد (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) كما أنه يجب أن يكون ممكناً قياس فاعليته بشكل يعتمد عليه (الفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). كما أن العملية المتوقعة المتحوط لها يجب أن يكون تحققها محتملاً إلى حد كبير (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولتحقيق هذه الشروط، لا يطلب من المشروع أن يتنبأ ويوثق التاريخ الذي ستتحقق فيه العملية المتوقعة بالضبط، إلا أنه على كل حال يطلب من المشروع تعريف وتوثيق للفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة وذلك ضمن مجال زمني محدد بشكل معقول وضيق بشكل عام اعتباراً من تاريخ محتمل جداً، وذلك كأساس لتقييم فاعلية التحوط، ومن أجل تقرير أن التحوط سيكون ذا فاعلية مرتفعة طبقاً للفترة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قد يكون من الضروري ضمان أن يتم تقاسم التغيرات في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة مع التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط، ويمكن أن يتحقق هذا فقط إذا كانت للتدفقات النقدية مبرمجة زمنياً بحيث تحصل في أوقات مقاربة بعضها من بعض. وإذا لم يعد من المتوقع حصول العملية المتوقعة فإنه يتم إيقاف محاسبة التحوط طبقاً للفترة ١٠١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٤.٠ عدم فاعلية التحوط

١.٤.٠ التحوط على أساس ما بعد الضريبة

يتم إجراء التحوط في العادة على أساس ما بعد الضريبة. فهل يتم تقدير فاعلية التحوط بعد الضرائب؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح، ولكن لا يفرض، بتقييم فاعلية التحوط على أساس ما بعد الضريبة. فإذا تم إجراء التحوط على أساس ما بعد الضريبة فإنه يتم تصنيفها هكذا منذ البداية كجزء من توثيق رسمي لعلاقة وإستراتيجية التحوط.

و.٢.٤ فاعلية التحوط: التقييم على أساس تراكمي

الفقرة ٨٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن التحوط يفترض أن يكون عالي الفاعلية. هل يجب تقييم فاعلية التحوط المتوقعة بشكل منفصل لكل فترة أو بشكل تراكمي على مدى عمر علاقة التحوط ؟

يمكن تقييم فاعلية علاقة التحوط المتوقعة على أساس تراكمي إذا كان قد تم تخصيص التحوط على ذلك الأساس وكان ذلك متضمناً في توثيق التحوط المناسب. ولذلك، وحتى لو كان التحوط ليس متوقفاً جداً أن يكون فاعلاً جداً في فترة معينة فإنه لا يمنع تطبيق محاسبة التحوط إذا كان من المتوقع أن تظل الفاعلية عالية بما فيه الكفاية عبر عمر علاقة التحوط، إلا أن أي عدم فاعلية يجب الإعراف بها في الإيرادات عند حصولها.

لإيضاح ذلك : قامت شركة بتصنيف مبادلة أسعار فائدة مبنية على أساس سعر الفائدة بين البنوك كتحوط لفرض بسعر الفائدة الأساسية في المملكة المتحدة مضاعفاً إليه هامشاً معيناً. ويتغير سعر الفائدة في المملكة المتحدة ربما مرة كل ثلاثة شهور أو أقل بزيادة ٢٥ إلى ٥٠ نقطة أساسية، بينما سعر الفائدة بين البنوك يتغير يومياً. وعلى مدى فترة سنة أو سنتين يتوقع أن يكون التحوط سليماً تقريباً، إلا أنه على كل حال ستكون هنالك فترات ربعية (ثلاثة شهور) لا يتغير فيها سعر الفائدة في المملكة المتحدة بينما يتغير سعر الفائدة بين البنوك تغيراً كبيراً، وإن هذا لا يمنع بالضرورة محاسبة التحوط.

و.٣.٤ فاعلية التحوط: مخاطر التمان النظير

هل يجب على المشروع أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال تقصير النظير لأداة التحوط عند تقييم فاعلية التحوط؟

نعم. لا يستطيع المشروع أن يتجاهل ما إذا كان قادر على جمع كافة المبالغ المستحقة بموجب الأحكام التعاقدية لأداة التحوط أم لا. وعند تقييم فاعلية التحوط عند بداية التحوط وعلى أساس مستمر، يجب على المشروع أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر أن النظير لأدوات التحوط سيقوم بالتقصير عن طريق الإخفاق في عمل أية دفعات تعاقدية للمشروع. إذا كان من المحتمل أن يقوم النظير بالتقصير عند تحوط للتدفق النقدي، فإن يستطيع المشروع أن يستنتج أنه من المتوقع أن تكون علاقة التحوط ذات فاعلية عالية في تحقيق تدفقات نقدية متوازنة. وكنيجة لذلك، فإنه لن يتم الاستمرار بمحاسبة التحوط. ومن أجل تحوط قيمة عادلة، فإن القيمة للعادلة لأداة التحوط سوف تتغير، ويؤثر ذلك على تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط فعالة وما إذا كانت تتأهل لاستمرار محاسبة التحوط، إذا كان هناك تغيراً في الإلتزام المالي للنظير.

و.٤.٤ فاعلية التحوط : اختبارات الفاعلية

كيف يجب قياس فاعلية التحوط لأغراض التماثل المبدي لمحاسبة التحوط والتأهيل المستمر ؟

معايير المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعطي توجيهاً معيناً حول كيفية إجراء اختبارات الفاعلية. وتتضمن الفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن التحوط عادة يعتبر ذا فاعلية عالية إذا كان المشروع عند إنشائه وطيلة مدته، يمكنه أن يتوقع أن تغير القيم العادلة أو التكاليف النقدية لأداة التحوط والbindung المتحوط له ستكون تقريباً متعادلة تماماً، وعلاوة على ذلك فالفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب (ب) أن تكون النتائج الفعلية هي ضمن نطاق ٨٠% - ١٢٥% (أ) وأن يتم تحديده بطرق مختلفة.

إن ملائمة أسلوب معين من أساليب تقييم فاعلية التحوط تعتمد على طبيعة الخطر المتحوط له ونوع أداة التحوط المستعملة. ويجب أن يكون أسلوب تقييم الفاعلية معقولا ومنسجما مع التحوطات الأخرى المشابهة إلا إذا كان هناك مبرر واضح لاستعمال أساليب مختلفة. ويطلب من المشروع عند إنشاء التحوط توثيق كيفية قياس الفاعلية وتطبيق ذلك الأسلوب من اختيارات الفاعلية على أساس ثابت طيلة مدة التحوط.

يمكن استعمال أساليب فنية حسابية متعددة لقياس فاعلية التحوط، بما في ذلك تحليل النسب، أي المقارنة بين أرباح وخسائر التحوط والأرباح والخسائر المقلبة للبند المتحوط له في وقت معين، وأساليب القياس للإحصائية مثل التحليل التراجعي. وإذا استخدم أسلوب التحليل التراجعي، فإن السياسات الموثقة للمشروع فيما يتعلق بتقييم الفاعلية يجب أن تحدد كيف يتم تقييم نتائج التراجع.

و.٤.٥ فاعلية التحوط : التناقص بنسبة أقل من ١٠٠%

إذا تم اعتبار تحوط تنفق نقدي على إله ذو فاعلية عالية لأن تناقص الخطر القطعي هو ضمن نطاق الانحراف ٨٠% - ١٢٥% عن التناقص الكامل. هل الريح أو الضمارة الناتجين عن الجزء غير الفاعل من التحوط يعترف به في حقوق الملكية ؟

كلا. الفقرة ٩٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه يتم الاعتراف بالجزء الفاعل فقط في حقوق الملكية. والفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب إدخال الجزء غير الفاعل في الأرباح أو الخسائر.

و.٤.٧ افتراض فاعلية للتحوط كاملة

إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها بالنسبة للأصول أو الإلتزامات المتحوط لها بالكامل أو الصلية المتوقعة المتحوط لها، هل يمكن المشروع أن يفترض وجود فاعلية تحوط كاملة دون حاجة لاختبارات فاعلية أخرى ؟

كلا. الفقرة ٨٨ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب من المشروع تقييم التحوطات على أساس مستمر لفاعلية التحوط. ولا يستطيع المشروع افتراض فاعلية التحوط حتى ولو كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له هي نفسها، لأن عدم فاعلية التحوط قد تحصل لأسباب أخرى مثل سيولة الأدوات أو مخاطرها الائتمانية (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). لكن المشروع، يمكنه على كل حال تصنيف مخاطر معينة فقط (من بين مخاطر إجمالية) على أنها متحوط لها وبذلك تزيد من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لأداة دين إذا كانت أداة التحوط المشتقة مخاطرها الائتمانية تعادل تصنيف أا فإنه يمكن أن يخصص الخطر المتعلق بتحركات أسعار الفائدة المصنفة أا كبند متحوط له، وفي تلك الحالة لا يكون لتغيرات هوامش الائتمان تأثير على فاعلية التحوط.

و.٥.٥ تحوط التدفق النقدي

و.٥.١ محاسبة التحوط: الأصول النقدية غير المشتقة والإلتزامات النقدية غير المشتقة المستخدمة كأداة تحوط

إذا خصص مشروع أصل نقدي غير مشتق كأداة تحوط لتدفقات نقدية عملة أجنبية لتسديد رأسمال الإلتزام نقدي غير مشتق، فهل يتم الاعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بفروقات أسعار الصرف على البند المتحوط له (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١) في حين أن فروقات سعر الصرف على أداة التحوط سيُعترف بها في حقوق الملكية إلى حين تسديد الإلتزام (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ؟

كلا. إن فروقات سعر الصرف على الأصل النقدي والإلتزام النقدي كلها يتم الاعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية خلال الفترة التي تتحقق فيها لفروقات (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). تحدد الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل

مالي غير مشتق، والتزام نقدي غير مشتق، فإن للتغيرات في القيم العادلة لتلك الأصول تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

٢.٥. و. تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (١)

المشروع (أ) لديه التزام بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة ذات سعر فائدة عالم وبقي على استحقاقها خمس سنوات. فيدخل المشروع في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة، ومجموعة عظمة منها خمس سنوات بنفس العملة وينفس شروط الالتزام وذلك لتحوط للتعرض للدفقات التدفق النقدي المتغيرة على الالتزام ذا سعر الفائدة العائم والتي تعزى إلى مخاطر أسعار الفائدة، وفي البداية كانت القيمة العادلة للمبادلة صفرًا. ولاحقًا كان هناك زيادة قدرها ٤٩ وحدة عملة في القيمة العادلة للمبادلة. وأن هذه الزيادة كانت حصيلة تغيير قدرها (٥٠ وحدة عملة) ناتج عن زيادة أسعار الفائدة في السوق وتغير سلمي قدره (١ وحدة عملة) ناتج عن زيادة المخاطر الائتمانية للطرف المناظر في المبادلة، ولم تتغير القيمة العادلة للالتزام ذا سعر الفائدة العائم لكن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (فلازمة لتقاسم التعرض للتدفقات النقدية ذات سعر الفائدة المتغير على الالتزام) زادت بمقدار ٥٠ وحدة عملة. فطى الافتراض أن المشروع قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير. هل يوجد هناك عدم فاعلية يلزم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية؟

كلا. إن التحوط لمخاطر أسعار الفائدة ليس فاعلاً تماماً إذا كان جزء من التغيير في القيمة العادلة للمشتقة ناتج عن المخاطر الائتمانية للفريق المناظر (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، على كل حال، بما أن للمشروع (أ) قد قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير فإنه يجري قيدا دائنا لصالح حقوق الملكية بالجزء الفاعل من التغير في القيمة العادلة للمبادلة أي التغير الصافي في القيمة العادلة والبالغ (٤٩ وحدة عملة). ولا يجري أي قيد على حساب الأرباح أو الخسائر الصافية بسبب التغيير في القيمة العادلة للمبادلة الذي يعزى إلى تراجع النوعية الائتمانية للفريق المناظر في المبادلة لأن التغير المتراكم في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقاسم خطر التعرض للتدفقات نقدية ذات سعر فائدة متغير للبند المتحوط له، أي ٥٠ وحدة عملة، يتجاوز التغيير في قيمة أداة التحوط أي ٤٩ وحدة عملة.

المبادلة	مدین	دائن
حقوق الملكية	٤٩ وحدة عملة	
		وحدة عملة ٤٩

وإذا استنتج المشروع (أ) أن علاقة التحوط لم تعد عالية الفاعلية فإنه يوقف محاسبة التحوط بالنسبة للمستقبل اعتباراً من التاريخ الذي لم تعد فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية طبقاً للفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

هل تتغير الإجابة إذا حصل بدلاً من ذلك أن القيمة العادلة للمبادلة قد ارتفعت إلى (٥١ وحدة عملة) منها (٥٠ وحدة عملة) نتجت عن زيادة أسعار الفائدة في السوق و(١ وحدة عملة) نتج عن انخفاض المخاطر الائتمانية للفريق المناظر في المبادلة ؟

نعم. في هذه الحالة يكون هناك قيد دائن بقيمة (١ وحدة عملة) إلى حساب الأرباح أو الخسائر الصافية نتيجة التغيير في القيمة العادلة للمبادلة والذي يعزى إلى التحسن في النوعية الائتمانية للفريق المناظر في المبادلة. وذلك لأن التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط أي ٥١ وحدة عملة، يتجاوز التغير المتراكم في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقاسم التعرض لخطر التدفقات النقدية ذات السعر المتغير من البند المتحوط له (أي ٥٠ وحدة عملة) والفرق البالغ (١ وحدة عملة) يمثل عدم فاعلية إضافي الذي يعزى إلى أداة التحوط المشتقة (أي المبادلة) ويدخل في الأرباح أو الخسائر.

المبادلة	مدین	دائن
حقوق الملكية	٥١ وحدة عملة	
الأرباح أو الخسائر الصافية		٥٠ وحدة عملة
		١ وحدة عملة

٣.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة للتحوط (٢)

بتاريخ ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١، أجرى المشروع (أ) تحوطاً للبيع المتوقع لكمية ٢٤ طنًا من عجينة الوري بتاريخ ١ مارس ٢٠٠٢ وذلك من خلال النحول في عقد لجل قصير الأمد لكمية ٢٤ طنًا من العجينة. ويقتضي العقد بالتسديد الصافي بالتقد الذي يتحدد بالفارق بين السعر الفوري المستقبلي للعجينة في بورصة سلع محددة وبين ١,٠٠٠ وحدة عملة. ويتوقع المشروع (أ) أن يبيع العجينة في سوق محلية مختلفة. ويقرر المشروع (أ) أن العقد الأجل هو تحوط فاعل للبيع المتوقع كما أن للشروط الأخرى لمحاسبة التحوط قد توفرت. ويقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط بمقارنة التغير الكلي في القيمة العادلة للعقد الأجل مع التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتوقعة. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ارتفع السعر الفوري للعجينة في كل من السوق المحلي والبورصة، وكان الارتفاع في السوق المحلي أكثر من الارتفاع في البورصة، ونتيجة لذلك فإن القيمة الحالية للتدفق النقدي الوارد المتوقع من البيع في السوق المحلي هو ١,١٠٠ وحدة عملة. فالقيمة العادلة للعقد الأجل للمشروع (أ) هي ناقص ٨٠ وحدة عملة. فعلى الافتراض أن المشروع أ يقرر أن التحوط لا يزال عالي الفاعلية فهل هناك عدم فاعلية يجب إدخاله في الأرباح أو الخسائر.

كلا. في تحوط التدفق النقدي، لا يعترف بعدم الفاعلية في البيانات المالية عندما يكون التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتحوط لها أكثر من التغير المتراكم في قيمة أداة للتحوط، وفي الحالة، هذه فإن للتغير المتراكم في القيمة العادلة للعقد الأجل هو ٨٠ وحدة عملة، بينما أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له هي ١٠٠ وحدة عملة، وحيث أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له منذ إنشاء التحوط يتجاوز التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط (بالمبالغ المطلقة)، فإنه لا يعترف في الأرباح أو الخسائر الصافية بأي جزء من الربح أو الخسائر الناتجة عن أداة للتحوط (الفقرة ٩٥(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وبما أن المشروع (أ) يرى أن علاقة التحوط لا تزال عالية الفاعلية فإنه يسجل على حساب حقوق الملكية كامل التغير في القيمة العادلة للعقد الأجل والبالغ ٨٠ وحدة عملة.

المبالغة	مدين	دائن
العقد الأجل	٨٠ وحدة عملة	٨٠ وحدة عملة

أما إذا استنتج المشروع (أ) أن التحوط لم يعد عالي الفاعلية فإنه يتوقف عن محاسبة التحوط للمستقبل اعتباراً من التاريخ الذي لا تعود فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية وطبقاً للفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٤.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة

قام مشروع بتخصيص مشكلة كأداة تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة، كبيع متوقع لسلعة ما مثلاً، وتتوفر في علاقة التحوط جميع شروط محاسبة التحوط بما في ذلك اشتراط معرفة وتوثيق الفترة التي يتوقع حصول العملية فيها خلال زمن محقول وقصير بصفة عامة (انظر المذال ١٧.٢). فإذا، أصبح من المتوقع لاحقاً أن العملية المتوقعة قد تتحقق في موعد أقرب مما هو متوقع أصلاً، هل يستطيع المشروع أن يستنتج أن هذه العملية هي مشابهة لتلك التي كان قد تم تخصيصها على إنها متحوط لها ؟

نعم . فإن التغيير في توقيت العملية المتوقعة لا يؤثر على سريان التخصيص إلا أنه على كل حال، قد يؤثر

على تقييم فاعلية علاقة التحوط. كذلك فإن أداة التحوط يلزم تخصيصها كأداة تحوط لكامل الفترة المتبقية من مدتها لكي تنال مؤهلة كأداة تحوط (انظر الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والسؤال ١٧.٢٠).

٥.٥.٥. تحوطات التدفق النقدي : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين

إن الاستثمار المتوقع في أصل ذا سعر فائدة يخلق خطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة لأن دفعات الفائدة المتوقعة بذلك ستكون على أساس سعر السوق الذي يكون قلماً عند حصول العملية المتوقعة. والهدف من تحوط التدفق النقدي ضد خطر تتجلب أسعار الفائدة هو تقليل أثر التغيرات المستقبلية في أسعار الفائدة من أجل الحصول على سعر ثابت واحد وهو في العادة السعر الذي كان قلماً عند إنشاء التحوط والذي ينطبق مع مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة، وخلال فترة التحوط ليس بالإمكان تحديد سعر الفائدة في السوق للعملية المتوقعة عندما يتم إنهاء التحوط أو عند حدوث العملية المتوقعة. في هذه الحالة، كيف يتم تقييم وقياس فاعلية التحوط ؟

خلال هذه الفترة، يمكن قياس الفاعلية على أساس تغيرات أسعار الفائدة التي حصلت في الفترة بين تاريخ التخصيص وتاريخ قياس الفاعلية الموقت. وإن أسعار الفائدة التي تستخدم لإجراء هذا القياس هي أسعار الفائدة التي تقابل مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة والتي كانت قائمة عند إنشاء التحوط وتلك القائمة بتاريخ القياس كما يبينه الهيكل الزمني لأسعار الفائدة.

ولا يكفي عموماً مجرد المقارنة البسيطة بين التدفقات النقدية للبند المتحوط له والتدفقات النقدية الناتجة عن أداة التحوط المشتقة كما يتم دفعها أو استلامها لأن مثل هذا الأسلوب يتجاهل توقعات المشروع حول ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تقاسمها في الفترات اللاحقة وما إذا كان سيحصل أي عزم فاعلية.

وتوضح المنقشة التالية آلية إنشاء علاقة تحوط تدفق نقدي وقياس فاعليتها. ولغرض الإيضاح نفترض أن مشروعاً يتوقع إصدار أداة دين مدتها سنة واحدة بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وذلك خلال ثلاثة شهور. وستتغير الأداة فوائد على أساس ربع سنوي والمبلغ الأساسي عند الاستحقاق. وللمشروع معرض لارتفاع أسعار الفائدة فيقيم علاقة تحوط للتدفقات النقدية للفوائد لأداة الدين من خلال عقد أجل لمبادلة أسعار فائدة لفتتاحية ومدة المبادلة سنة واحدة وتبدأ بعد ٣ شهور لتتطابق مع شروط الإصدار المتوقع لأداة الدين. ويدفع للمشروع فائدة ثابتة ويستلم فائدة متغيرة ويقوم للمشروع بتخصيص المخاطرة المتحوط لها على إنها جزء الفائدة المبنية على أساس سعر الفائدة بين البنوك من الإصدار المتوقع لأداة الدين.

منحنى العائد

يشكل منحنى العائد الأساس لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة العادلة لهذه التدفقات وذلك عند إنشاؤه وخلال سريان علاقة التحوط. وهو مبني على أساس العقد الحالي في السوق على السندات المشابهة والتي يتم تداولها في السوق، ويتم تحويل فوائد السوق إلى أسعار فائدة فورية (أسعار فورية أو أسعار الكوبونات التي بدون فوائد) من خلال حذف أثر دفعات الكوبونات على عائد السوق. وتستخدم أسعار الفائدة الفورية، لخصم التدفقات النقدية المستقبلية مثل دفعات رأس المال والفوائد للوصول إلى قيمتها العادلة، كما تستخدم

الأسعار الفورية لحساب أسعار العوائد الآجلة التي تستخدم لحساب لتدفقات النقدية المستقبلية المنخفضة والمستقبلية. وإن العلاقة بين الأسعار الفورية والأسعار الآجلة لفترة واحدة توضحها المعادلة التالية :

العلاقة بين الأسعار الفورية والآجلة

$$F = \frac{(1 + SR_t)^t}{(1 + SR_{t-1})^{t-1}} - 1$$

حيث ، F = السعر المستقبلي (%)

SR = السعر الفوري (%)

t = هي الفترة الزمنية (مثلاً ١، ٢، ٣، ٤، ٥)

كذلك، لأغراض هذا الإيضاح نفترض فيما يلي على أساس ربع سنوي هيكل أسعار الفائدة باستخدام الحساب المركب على أساس ربعي بتاريخ إنشاء التحوط .

منحنى العائد عند إنشاء التحوط - (بداية المرحلة ١)					
الفترة الآجلة	١	٢	٣	٤	٥
الأسعار الفورية	%٣,٧٥	%٤,٥	%٥,٥	%٦	%٦,٢٥
الأسعار الآجلة	%٣,٧٥	%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥	%٧,٢٥

الأسعار الآجلة لفترة واحدة تحسب على أساس الأسعار الفورية بتوليف الإستحقاق المقابلة، على سبيل المثال السعر الآجل الحالي لفترة ٢ محسوباً باستخدام المعادلة أعلاه هو $[1,0450 / 1,0375] - 1 = 0,0250$ %، بذلك، سعر الفائدة الجاري الآجل لفترة الحالية ٢ يختلف عن السعر الفوري لفترة ٢ لأن السعر الفوري هو سعر فائدة من بداية الفترة ١ (فوري) لنهاية الفترة ٢ بينما السعر الآجل هو سعر الفائدة من بداية الفترة ٢ حتى نهاية الفترة ٢.

البيد المتحوط له

في هذا المثال، يتوقع المشروع إصدار أداة دين بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ منتهى سنة واحدة وذلك خلال ٣ شهور بدفعات فواتر ربع سنوية. والمشروع معرض لخطر ارتفاع أسعار الفائدة ويود حذف تأثير التدفقات النقدية لتغيرات أسعار الفائدة التي قد تحصل قبل تحقق العملية. فإذا استبعد ذلك للخطر سيحصل المشروع على سعر فائدة عند إصدار الدين يساوي سعر الفائدة على الكيانات الآجلة ذات السنة الواحدة والمساعدة في السوق حالياً وذلك خلال ٣ شهور. وإن ذلك السعر الآجل للكيون، والذي يختلف عن السعر الآجل (الفوري)، هو ٦,٨٦% محسوباً من الهيكل الزمني لأسعار الفائدة المبين أعلاه، وهو سعر الفائدة في السوق للقائم عند إنشاء علاقة التحوط على أساس شروط أداة الدين المتوقعة. وينتج عن ذلك أن القيمة العادلة للدين عند الإصدار تكون معادلة للقيمة الاسمية.

عند إنشاء علاقة التحوط يمكن احتساب للتدفقات النقدية لأداة الدين على أساس الهيكل الزمني الحالي لأسعار الفائدة. ولهذا الغرض يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير، وإن الدين سيصدر بسعر فائدة ٦,٨٦% عند بداية الفترة ٢. وفي هذه الحالة فإن التدفقات النقدية والقيمة العادلة لأداة الدين ستكون كما هي موضحة فيما يلي مع بداية الفترة ٢ :

إصدار أداة دين بسعر فائدة ثابت بداية الفترة ٢ - لا تغيير في السعر (السعر الفوري مبني على السعر الآجل)				
المجموع				
١	٢	٣	٤	٥
للفترات الأجلة الأصلية				
١	٢	٣	٤	٥
للفترات المتبقية				
٥,٢٥%	٦,٣٨%	٦,٧٥%	٦,٨٨%	
٥,٢٥%	٧,٥١%	٧,٥٠%	٧,٢٥%	
التدفقات النقدية:				
١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
فائدة ثابتة بسعر @ ٦,٨٦%				
المبلغ الأصلي				
١٠٠,٠٠٠				
القيمة الحالية:				
٦,٥٩٢				
الفائدة				
٩٣,٤٠٨	١,٦٩٤	١,٦٦٣	١,٦٣٢	٦,٠٣٠
المبلغ الأساسي				
٩٣,٤٠٨				
المجموع				
١٠٠,٠٠٠				
(١) $\frac{1}{100,000} \times (1 + \frac{6.88}{100})$				

وحيث أن المفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير فإن القيمة الحالية للفائدة ورأس المال تعادل للقيمة الاسمية للعملية المتوقعة. وإن مبالغ القيمة الحالية تحسب على أساس الأسعار الفورية السائدة عند إنشاء التحوط للفترة المنطبقة التي سيحصل فيها التدفق النقدي لو أن الدين قد تم إصداره بتاريخ العملية المتوقعة. وهي تعكس أثر خصم تلك التدفقات على أساس الفترات المتبقية بعد إصدار أداة الدين، على سبيل المثال يستعمل السعر الفوري البالغ ٦,٣٨% لخصم التدفق النقدي للفوائد التي يتوقع دفعها في الفترة ٣، ولكنها تخصم فقط لفترتين لأنها ستحصل بعد مرور فترتين بعد حدوث العملية المتوقعة.

أما أسعار الفوائد الأجلة فهو نفسها المبينة سابقاً لأنه يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير. أما الأسعار الفورية فهي مختلفة ولكنها ولقياً لم تتغير. فهي تمثل الأسعار الفورية أجله بعد فترة واحدة ومبينة على أسعار الفائدة السارية.

أداة التحوط

إن الهدف من التحوط هو للحصول على سعر فائدة إجمالي على العملية المتوقعة وأداة التحوط بما يعادل ٦,٨٦% وهو سعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط للمدة من الفترة ٢ حتى الفترة ٥. وهذا الهدف يتم تحقيقه من خلال الدخول في مبادلة سعر فائدة افتتالي أجل ومبادلة سعر فائدة ثابت قدره ٦,٨٦%. وبناء على الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط فإن القيمة العادلة لدفعات الفائدة على مبادلة أسعار الفائدة ستكون مساوية للقيمة العادلة لدفعات أسعار الفائدة المتغيرة مما ينتج عنه أن القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة هي صفر. وإن التكتفلات النقدية المتوقعة من مبادلة أسعار الفائدة ومبالغ القيمة العادلة الخاصة بها موضحة في الجدول التالي:

سعر الفائدة على المبادلة					
المجموع					
٥	٤	٣	٢	١	الفترات الأجلة الأصلية
٤	٣	٢	١		الفترات المتبقية
ون	ون	ون	ون	ون	التكتفلات النقدية:
١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦		فائدة ثابتة بسعر ٦,٨٦%
١,٨١٣	١,٨٧٦	١,٨٧٧	١,٣١٣		الفائدة المتغيرة المتوقعة
					الموقع على أساس السعر
٧,٢٥%	٧,٥٠%	٧,٥١%	٥,٢٥%		الأجل
٩٧	١٦٠	١٦١	(٤٠٣)		الفائدة الصافية
					القيمة العادلة:
٦,٨٨%	٦,٧٥%	٦,٣٨%	٥,٢٥%		سعر الخصم (القرري)
١,٦٠٣	١,٦٣٢	١,٦٦٣	١,٦٩٤	٦٥٩٢	الفائدة الثابتة
١,٦٩٣	١,٧٨٤	١,٨١٩	١,٢٩٦	٦٥٩٢	الفائدة المتغيرة المتوقعة
٩٠	١٥٢	١٥٦	(٣٩٨)	٠	القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة

عند إنشاء التحوط كان سعر التثبيت على المبادلة الأجلة مساوياً للسعر الثابت الذي سيستلمه المشروع لو استطاع إصدار الدين خلال ثلاثة شهور بالسعر السائد اليوم.

إذا تغيرت أسعار الفائدة في الفترة التي يكون فيها التحوط لا يزال قائماً يمكن قياس فاعلية التحوط بطرق عديدة.

نفترض أن أسعار الفائدة قد تغيرت كما هو موضح أدناه مباشرة قبل إصدار الدين في بداية الفترة ٢.

منحنى العائد - أسعار الفائدة زالت بمقدار ٢٠٠ نقطة

قياس فاعلية التحوط					
٥	٤	٣	٢	١	الفترات الأجلة
٤	٣	٢	١		الفترات المتبقية
٨,١٠%	٧,٥٠%	٦,٥٠%	٥,٧٥%		الأسعار الفورية
٩,٥٠%	٧,٢٥%	٧,٢٥%	٥,٧٥%		الأسعار الأجلة

بموجب بيئة أسعار الفائدة الجديدة، تكون القيمة العادلة لمبادلة أسعار الأسهم (المنفوعة ثابتة بنسبة ٦,٨٦% والمستلمة متغيرة) التي خصصت كدالة تحوط على النحو التالي:

القيمة العادلة لأسعر الفائدة على المبادلة				
المجموع				
٥	٤	٣	٢	١
٤	٣	٢	١	
الفترة الأجلة الأصلية				
الفترة المتبقية				
الخصم النقدي:				
ون	ون	ون	ون	ون
١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
فائدة ثابتة بسعر @ ٦,٨٦%				
٢,٣٧٦	٢,٣٧٧	١,٨١٣	١,٤٣٨	١,٤٣٨
الفائدة المتغيرة المتوقعة				
المتوقع على أساس السعر الجديد				
٩,٥٠%	٩,٥١%	٧,٢٥%	٥,٧٥%	٥,٧٥%
٦٦٠	٦٦١	٩٧	(٢٧٩)	(٢٧٩)
الفائدة الصافية				
القيمة العادلة:				
٨,٠٠%	٧,٥٠%	٦,٥٠%	٥,٧٥%	٥,٧٥%
سعر الخصم الجديد (الفوري)				
١,٥٨٥	١,٦٢٣	١,٦٦٢	١,٦٩٢	١,٥٦٢
الفائدة المثبتة				
٢,١٩٥	٢,٢٤٨	١,٧٧٥	١,٤١٧	٧,٦١٥
الفائدة المتغيرة المتوقعة				
٦١٠	١٥٢	٩٣	(٢٧٥)	١,٠٥٣
القيمة العادلة للفائدة الصافية				

ومن أجل احتساب فاعلية التحوط، من الضروري قياس التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية أو قيمة العملية المتوقعة للتحوط لها، ويوجد أسلوبان على الأقل لإجراء هذا القياس.

الأسلوب أ- قياس التغير في القيمة العادلة للدين				
المجموع				
٥	٤	٣	٢	١
٤	٣	٢	١	
الفترة الأجلة الأصلية				
الفترة المتبقية				
الخصم النقدي:				
ون	ون	ون	ون	ون
١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦	١,٧١٦
الفائدة لثابتة ٦,٨٦%				
المبلغ الأساسي				
١٠٠,٠٠٠				
القيمة العادلة:				
٨,٠٠%	٧,٥٠%	٦,٥٠%	٥,٧٥%	٥,٧٥%
سعر الخصم الجديد (الفوري)				
١,٥٨٥	١,٦٢٣	١,٦٦٢	١,٦٩٢	١,٥٦٢
الفائدة				
٩٢,٣٨٥				٩٢,٣٨٥
المبلغ الأساسي				
٩٨,٩٤٧				
المجموع				
١٠٠,٠٠٠				
القيمة العادلة في البدلية				
الفرق في القيمة العادلة				
(١,٠٥٣)				
$100,000 / (1 + (0.08 / 4))$				

بموجب الأسلوب أ يتم احتساب القيمة العادلة في بيئة الفوائد الجديدة للدين ذو فائدة تعادل سعر فائدة الكوبون والسائدة عند إنشاء علاقة التحوط (٦,٨٦%). وهذه القيمة العادلة تقارن بالقيمة العادلة المتوقعة اعتباراً من بداية الفترة ٢ والمحسبة على أساس الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند إنشاء علاقة التحوط، كما هو موضح أعلاه، من أجل الوصول إلى للتغير في القيمة العادلة. ويلاحظ أن الفرق بين القيمة العادلة للمبادلة والتغير في القيمة العادلة المتوقعة للدين يتم تقلصه بالضبط في هذا المثال، وعليه فإن شروط المبادلة والعملية المتوقعة متطابقة.

الأسلوب ب : احتساب التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية				
المجموع				
١	٢	٣	٤	٥
الفترة الأصلية	١	٢	٣	٤
الفترة المتبقية	١	٢	٣	٤
سعر السوق عند الإنشاء	٦,٨٦%	٦,٨٦%	٦,٨٦%	٦,٨٦%
السعر الأجل الحالي	٥,٧٥%	٧,٢٥%	٩,٥١%	٩,٥٠%
فرق سعر الفائدة	١,١١%	٠,٣٩%	٢,٦٤%	٢,٦٤%
فرق التدفق النقدي	٢٧٩	(٩٧)	(٦٦١)	(٦٦٠)
(الأصل × سعر الفائدة)				
سعر الخصم (الفوري)	٥,٧٥%	٦,٥٠%	٧,٥٠%	٨,٠٠%
القيمة للعائلة للفرق	(١,٠٥٣)	٢٧٥	(٩٣)	(٦٢٥)
				(٦١٠)

بموجب الأسلوب ب، القيمة العادلة للتغير في التدفقات النقدية تحسب على أساس أسعار الفائدة الأجلة للفترة المقبلة وذلك بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو أن الدين قد تم إصداره بسعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط. وإن سعر الفائدة في السوق بتاريخ إنشاء التحوط كان هو سعر الكوبون أجل ذي السنة الواحدة وذلك بعد ثلاثة أشهر. أما القيمة الحالية للتغير في التدفقات النقدية فيحسب على أساس أسعار الفائدة الفورية الحالية السارية بتاريخ إجراء قياس الفاعلية للفترة المقبلة التي يتوقع فيها تحقق التدفقات النقدية، ويمكن الإشارة إلى هذا الأسلوب أيضاً بمصطلح "أسلوب المبادلة النظرية" (أو أسلوب المشتقة الافتراضي) لأن المقارنة هي بين سعر الفائدة الثابت المتحوط له للدين والسعر الحالي المتغير، وهو نفس المقارنة للتدفقات النقدية للجانبين الثابت والمتغير من مبادلة أسعار الفائدة.

وكما سبق فإن الفرق بين تغير القيمة العادلة للمبادلة والفرق في تغير القيمة الحالية للتدفقات النقدية يجري تقاسمهما تماماً في هذا المثال لأن شروطهما متطابقة.

الإعبارات الأخرى

هناك عملية احتساب إضافية يجب القيام بها لاحتساب عدم الفاعلية قبل التاريخ المتوقع للعملية المتوقعة حيث لم تؤخذ بعين الاعتبار لأغراض هذا الإيضاح، الفرق القيمة العادلة قد تقرر في كل من الإيضاحات كما في التاريخ المتوقع للعملية فوراً قبل حصول العملية المتوقعة أي في بداية الفترة ٢، ولو تم تقييم فعالية التحوط قبل تحقق العملية المتوقعة فإن الفرق يجب خصمه حتى للتاريخ الحالي للوصول إلى القيمة الفعلية لعدم

الفاطية، على سبيل المثال إذا تم القياس بعد شهر واحد من إنشاء علاقة التحوط وأصبحت العملية متوقعا تحققها بعد شهرين، فإن المبلغ يجب خصمه للشهرين المتبقين على التاريخ المتوقع لتحقيق العملية المتوقعة للوصول إلى القيمة العادلة الحقيقية. وهذه الخطوة ليست ضرورية في الأمثلة أعلاه لأنه لا يوجد عدم فاعلية. لذلك، الخصم الإضافي للمبالغ الذي هو صفر بالصافي لا يغير النتيجة.

بموجب الأسلوب (ب)، يجري قياس عدم الفاعلية بناء على الفرق بين أسعار فائدة الكوبون الأجلة للفترة المقابلة بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو تم إصدار الدين بسعر السوق الذي كان سائدا بتاريخ إنشاء التحوط. وإن احتساب التغير في التكتفات النقدية على أساس الفرق بين أسعار الفائدة الأجلة عند إنشاء التحوط وأسعار الفائدة الأجلة بتاريخ قياس الفاعلية هو احتساب لا لزوم له إذا كان الهدف من التحوط هو إيجاد سعر فائدة واحد ثابت لمساهمة من دفعات القوائد المتوقعة. وإن هذا الهدف يتحقق من خلال التحوط للمخاطر بواسطة مبادلة أسعار فائدة كما تم إضاحه في المثال أعلاه، وإن سعر الفائدة الثابت على المبادلة هو سعر فائدة ومطي يتكون من أسعار الفائدة عبر مدة المبادلة. وما لم يكن منحى العائد مقطوعاً (ثابتاً) فإن المقارنة بين مخاطر أسعار الفائدة الأجلة عبر مدة المبادلة والسعر الثابت للمبادلة سينتج عنها تكتفات نقدية مختلفة تكون قيمها العادلة متساوية فقط عند إنشاء علاقة التحوط. وهذا الفرق موضح في الجدول التالي:

المجموع				
الفترات الأجلة الأصلية	١	٢	٣	٤
الفترات المتبقية	١	٢	٣	٤
السعر الأجل في البداية	%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥٠	%٧,٢٥
السعر الأجل الحالي	%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٠١	%٩,٥٠
فرق سعر الفائدة	(%)٠,٥٠	(%)٠,٢٩	(%)٢,٠٠	(%)٢,٢٥
فرق التكلفة النقدي	(١٢٥)	٦٤	(٥٠١)	(٥٦٣)
(المبلغ الأساسي × سعر الفائدة)				
سعر الخصم (الفوري)	%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
القيمة العادلة للفرق	(١,٠٥٥)	(١٢٣)	٦٢	(٤٧٤)
				(٥٢٠)
القيمة العادلة لمبادلة أسعار ١,٠٥٣				
الصرف				
عدم الفاعلية	(٢)			

وإذا كان الهدف من التحوط للحصول على أسعار فائدة أجلة كانت سارية عند إنشاء التحوط فإن مبادلة أسعار الفائدة تكون غير فاعلة لأن المبادلة لها سعر كوبون ثابت مقطوع واحد لا يمكنه تقاض سلسة من أسعار الفائدة الأجلة المختلفة. وعلى كل حال، إذا كان الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة كوبون أجل كان سارياً بتاريخ إنشاء التحوط فإن التحوط يكون فاعلاً، والمقارنة المبنية على الفروقات بين أسعار القوائد الأجلة قد تظهر عدم فاعلية في حين قد لا يكون هناك شيء من ذلك. واحتساب عدم الفاعلية على أساس الفرق بين أسعار القوائد الأجلة بتاريخ إنشاء التحوط وأسعار القوائد الأجلة بتاريخ قياس الفاعلية يكون هو القياس المناسب لعدم الفاعلية إذا كان الهدف من التحوط هو تجميد أسعار الفائدة الأجلة تلك. وفي هذه

الحالة تكون أداة التحوط المناسبة هي سلسلة من العقود الأجلة كل منها يستحق إعادة تسعير بتاريخ يقابل تحقق العمليات المتوقعة.

ويجب أن يلاحظ أيضاً أنه من غير المناسب أن يتم فقط مقارنة التكاليف، النقدية المتغيرة لمبادلة أسعار الفائدة مع التكاليف النقدية للوفاء على الدين والتي مستتج عن أسعار فائدة أجلة. فذلك المنهجية ينتج عنها قياس عدم الفاعلية على جزء فقط من المشتقة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتجزئة مشتقة لأغراض قياس الفاعلية في هذه الحالة (الفقرة رقم ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن المعترف، به على كل حال أنه إذا كان سعر الفائدة الثابت على مبادلة أسعار فائدة مساوياً لسعر الفائدة الثابت الذي كان من الممكن الحصول عليه عند إنشاء الدين فإنه لا يكون هناك عدم فاعلية على افتراض أنه لا توجد هناك فروق في الشروط ولا تغيير في المخاطر الائتمانية أو إنها غير مخصصة في علاقة التحوط.

و.٥.٦. تحوطات التكاليف النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية

المشروع (أ) يستعمل العملة (LC) كعملة القياس في تقاريره المالية. وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠١ دخل في عقد عملة أجنبية أجل يستلم بموجبه ١٠٠,٠٠٠ وحدة من العملة الأجنبية (FC) ويبلغ ١٠٩,٦٠٠ وحدة من عملة القياس (LC) بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ بتكلفة مبدئية وقيمة عادلة تبلغ صفراً. ويقوم بتخصيص عقد العملة الأجل كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي في إلتزام مؤكد بشراء كمية معينة من الورق في ٣١ مارس ٢٠٠٢ وما ينتج عن ذلك من دفع ١٠٠,٠٠٠ وحدة FC تدفع في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢. وجميع شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متوفرة.

وكما هو موضح في الجدول أدناه في ٣٠ يونيو ٢٠٠١، كان سعر الصرف الفوري ١,٠٧٢ وحدة LC لكل وحدة واحدة FC بينما كان سعر الصرف الأجل لمدة ١٢ شهراً هو LC1,٠٩٦ إلى FC1 وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ كان سعر الصرف الفوري LC1,٠٨٠ إلى FC1 بينما سعر الصرف الأجل لمدة ١٢ شهراً هو LC1,٠٩٢ إلى FC1 وبتاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٢ كان سعر الصرف الفوري LC1,٠٧٤ إلى FC1 بينما سعر الصرف الأجل لمدة ثلاثة أشهر ١,٠٧٦، وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ كان سعر الصرف الفوري ١,٠٧٢ LC1 إلى FC1، وكان مدحى العائد لعملة القياس ثابتاً دون تغيير بنسبة ٦ بالمائة سنوياً طويلة الفترة. وكانت القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل LC288 بالمقابل بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ $\{ [1,096 \times 1,092] - 1,080 \}$ و $1,096 / (1,092)^{1/12}$ وكان LC1,971 بالمقابل في ٣١ مارس ٢٠٠٢ $\{ [1,096 \times 1,076] - 1,080 \}$ و $1,096 / (1,076)^{1/12}$ وكان LC2,400 بالمقابل في ٣١ يونيو ٢٠٠٢ $\{ [1,096 \times 1,072] - 1,080 \}$.

التاريخ	السعر الفوري	السعر الأجل حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢	القيمة العادلة للعقد الأجل
٣٠ يونيو ٢٠٠١	١,٠٧٢	١,٠٩٦	-
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	١,٠٨٠	١,٠٩٢	(٣٨٨)
٣١ مارس ٢٠٠٢	١,٠٧٤	١,٠٧٦	(١,٩٧١)
٣٠ يونيو ٢٠٠٢	١,٠٧٢	-	(٢,٤٠٠)

النتيجة (أ) كيف تكون محاسبة هذه العمليات إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت على إنها للتغيرات في القيمة الأجلة لعقد الصرف الأجل؟

تكون للقيود المحاسبية على النحو التالي:

٣٠ يونيو ٢٠٠١			
مدین	الأجل	LC	صفر
دائن	النقد	صفر	LC

لتقيد عقد الصرف الأجل بقيمته المبدئية البالغة صفر (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ويتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الأجل وعقد الشراء وتقييم فاعلية التحوط مبنية على السعر الأجل (الفقرة ١٠٨ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠٠١			
مدین	حقوق الملكية	LC٣٨٨	صفر
دائن	الإلتزام الأجل	LC٣٨٨	صفر

لتسجيل التغير في القيمة المعادلة لعقد الصرف الأجل بين ٣٠ يونيو ٢٠٠١ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ - صفر = ٣٨٨ مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ١٥٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعلاً تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الأجل ٣٨٨ (تحقق التقلص تماماً مع التغير في التكاليف النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على السعر الأجل، $388 = - \{ [100,000 \times 1,092] - [109,600] \}$) / $1,06^{(1/2)}$ - $\{ [100,000 \times 1,096] - [109,600] \}$ / $1,06^{1/2} = 388 -$

٣١ مارس ٢٠٠٢			
مدین	حقوق الملكية	LC١٥٨٣	صفر
دائن	الإلتزام الأجل	LC١٥٨٣	صفر

لتسجيل التغير في القيمة المعادلة لعقد الصرف الأجل بين ١ يناير ٢٠٠٢ و ٣١ مارس ٢٠٠٢ (أي LC١,٩٧١ - LC٣٨٨ = LC١,٥٨٣) مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) والتحوط فاعلاً تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الأجل (LC١,٥٨٣) يجري تقاصها بالضبط مع التغير في التكاليف النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على سعر الشراء (LC١,٥٨٣ = $\{ [100,000 \times 1,076] - [109,600] \}$) / $1,06^{(1/2)}$ - $\{ [100,000 \times 1,092] - [109,600] \}$ / $1,06^{1/2}$).

مدین	الورق (ضمن الشراء)	LC١٠٧,٤٠٠	صفر
مدین	الورق (خسارة التحوط)	LC١,٩٧١	صفر
دائن	حقوق الملكية	LC١,٩٧١	صفر
دائن	حقوق الملكية	LC١٠٧,٤٠٠	صفر

وذلك للإعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٤) وحذف الخسارة المتراكمة على عقد الصرف الأجل والتي اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (١,٩٧١) وشمولها في القياس المبدئي للورق

المشتري، وبالتالي إن لقياس المبدئي للورق المشتري هو LC١٠٩,٣٧١ ويتكون من سعر للشراء البالغ LC١٠٧,٤٠٠ وخسارة التحوط البالغة LC ١,٩٧١.

٣٠ يونيو ٢٠٠٢

مدین	أوراق الدفع	النقد	الأرباح والخسائر الصافية
	دائن		
	دائن		
LC١٠٧,٤٠٠			
LC١٠٧,٢٠٠			
LC٢٠٠			

لتسجيل تسديد أوراق الدفع بالسعر الفوري (FC١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٢ = ١٠٧,٢٠٠) ولأرباح الصرف المرتبطة بها والبالغة LC٢٠٠ (LC١٠٧,٤٠٠ - LC١٠٧,٢٠٠)

مدین	الأرباح والخسائر الصافية	الإلتزام الموجل
		دائن
LC٤٢٩		
LC٤٢٩		

لتسجيل خسارة عقد الصرف الأجل بين ١ إبريل ٢٠٠٢ و ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ (أي LC٢,٤٠٠ - LC١,٩٧١ = LC٤٢٩) في الأرباح والخسائر الصافية، ويعتبر التحوط فاعلاً لأن الخسارة في عقد الصرف الأجل (LC٤٢٩) يجري تقاصها بالضبط مع التغير في القيمة للعلة لورقة الدفع على أساس السعر الأجل حيث (LC ٤٢٩) = [١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٢] - ١٠٩,٦٠٠ = [١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٦] - ١٠٩,٦٠٠ / (١,٠٦ / ١,٠٧).

مدین	الإلتزام الأجل	النقد
	دائن	
LC٢,٤٠٠		
LC٢,٤٠٠		

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الأجل.

النتيجة (ب) كيف تكون محاسبة هذه المعايير إذا تم بدلاً من ذلك تخصيص علاقة التحوط على إنها للتغيرات في العنصر الفوري من عقد الصرف الأجل واستثناء عنصر الفائدة من علاقة التحوط المخصصة (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)؟

تكون للقيود على النحو التالي:

٣٠ يونيو ٢٠٠١

مدین	الأجل	النقد	صفر LC
	دائن		
صفر LC			

لتسجيل عقد الصرف الأجل بقيمته المبدئية البالغة صفرًا (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ومن المتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الأجل وعقد الشراء متماثلة والتغير في العلاءة أو الخصم على العقد الأجل مستثناة من تقييم الفاعلية (الفقرة ١٠٨ تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

مدین	الأرباح والخسائر الصافية (عنصر الفائدة)	حقوق الملكية (العنصر الفوري)	الإلتزام الأجل
			دائن
LC١,١٦٥			
LC٣٧٧			
LC٣٨٨			

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ٣٠ يونيو ٢٠٠١ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ LC - صفر = ٣٨٨ LC. أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الأجل فهو $LC ٧٧٧ - \{ (1,074 \times 1,080,000 - [1,074,000 - 1,000,000 \times 1,072]) \} - \{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,080,000]) \}$ ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٥ أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، والتغير في عنصر الفائدة من عقد الصرف الفوري (المتبقي من التغير في القيمة العادلة) هو خسارة LC ١,١٦٥ (٣٨٨ + ٧٧٧) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٥٥ أ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، ولتحوط فاعل تماماً لأن الربح في العنصر الفوري بالعقد الأجل (LC ٧٧٧) يحقق التفاضل بالضبط مع التغير في أسعار الشراء بالأسعار الفورية، أي أن LC ٧٧٧ = $\{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,080,000]) \} - \{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,072]) \}$.

٣١ مارس ٢٠٠٢

مدین	حقوق الملكية (العنصر الفوري)	LC ٥٨٠
مدین	الأرباح أو الخسائر الصافية (عنصر الفقد)	LC ١,٠٠٣
دائن	الإلتزام الأجل	LC ١,٥٨٣

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ١ يناير ٢٠٠٢ و ٣١ مارس ٢٠٠٢ وهو ١٩٧١ LC - LC ٣٨٨ - LC ١,٥٨٣. أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الأجل فهو $LC ٥٨٠: \{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,080,000]) \} - \{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,072]) \}$ ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٥ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما التغير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الأجل (التغير لمتبقي في القيمة العادلة) فهو خسارة LC ١,٠٠٣ (LC ١,٥٨٣ - LC ٥٨٠) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٥٥ أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ولتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الأجل (LC ٥٨٠) تحقق التفاضل تماماً مع التغير في ثمن الشراء بالأسعار الفورية حيث $(-٥٨٠) = \{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,080,000]) \} - \{ (1,074 / 1,074,000 - [1,000,000 \times 1,072]) \}$.

مدین	الورق (ثمن الشراء)	LC ١٠٧,٤٠٠
مدین	حقوق الملكية	LC ١٩٧
دائن	الورق (ثمن الشراء)	LC ١٩٧
دائن	ورقة الدفع	LC ١٠٧,٤٠٠

للاعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (- ١,٠٧٤ × ١٠٠,٠٠٠) وحذف الربح المتراكم في العنصر الفوري لعقد الصرف الأجل الذي كان قد اعترف به مباشرة في حقوق الملكية (LC ٧٧٧ - LC ٥٨٠ - LC ١٩٧) وتضمينه في القياس المبني للورق المشتري، وبالتالي فإن القياس المبني للورق المشتري هو LC ١٠٧,٢٠٣ يتكون من بدل الشراء البالغ LC ١٠٧,٤٠٠ وربح لتحوط البالغ LC ١٩٧.

٣٠ يونيو ٢٠٠٢	مدین	ورقة الدفع	LC ١٠٧,٤٠٠
دائن	النقد		LC ١٠٧,٢٠٠
دائن	الأرباح والخسائر الصافية		LC ٢٠٠

لتسجيل تسديد ورقة الدفع بالسعر الفوري (١٠٠,٠٠٠ × FC ١,٠٧٢ = LC ١٠٧,٢٠٠) وربح سعر الصرف المرتبط بها والبالغ LC ٢٠٠ (- [١,٠٧٢ - ١,٠٧٤] × FC ١٠٠,٠٠٠).

LC١٩٧	مدین	الأرباح أو الخصائر الصافية (العنصر الفوري)
LC٢٢٢	مدین	الأرباح أو الخصائر الصافية (عنصر الفلانة)
LC٤٢٩	دائن	الإلتزام المؤجل

لتسجیل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ١ إبريل ٢٠٠٢ و ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ (أي LC٢٤٠٠ - LC١٩٧١ - LC٤٢٩) . أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الأجل فهو خسارة LC ١٩٧ LC ١٩٧١ - [١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٢] - ١٠٧,٢٠٠ - [(١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٤) - [١٠٧,٢٠٠ - (١,٠٧ / ١,٠٦)]) } ، ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية، أما التغير في عنصر الفلانة لعقد الصرف الأجل (المتبقي من التغير في القيمة العادلة) فهو خسارة LC ٢٢٢ LC ٤٢٩ LC ١٩٧) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية ، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الأجل (LC ١٩٧) تجري للتقاص بالضبط مع التغيير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لورقة الدفع (LC ١٩٧ - [١٠٧,٢٠٠ × ١,٠٧٢] - [١٠٧,٢٠٠ - [١٠٠,٠٠٠ × ١,٠٧٤]) } (١,٠٧ / ١,٠٦) .

LC٢,٤٠٠	مدین	الإلتزام الأجل
LC٢,٤٠٠	دائن	الدفع

لتسجیل التسديد الصافي لعقد الصرف الأجل.

ويعطي الجدول التالي عرضاً شاملاً لمكونات تغييرات القيمة العادلة لأداة التحوط عبر مدة علاقة التحوط ويوضح أن الطريقة التي يتم بها تخصيص علاقة التحوط تؤثر على المحاسبة اللاحقة لعلاقة التحوط تلك، بما في ذلك تقييم فاعلية التحوط والإعتراف بالأرباح والخصائر.

نهاية الفترة	التغير في التسديد الفوري	القيمة العادلة للتغير في التسديد الفوري	التغير في التسديد الأجل	القيمة العادلة للتغير في التسديد الأجل	القيمة العادلة للتغير في عنصر الفلانة
	LC	LC	LC	LC	LC
يونيو ٢٠٠١	-	-	-	-	-
ديسمبر ٢٠٠١	٨٠٠	٧٧٧	(٤٠٠)	(٣٨٨)	(١,١٦٥)
مارس ٢٠٠٢	(٦٠٠)	(٥٨٠)	(١,٦٠٠)	(١,٥٨٣)	(١,٠٠٣)
يونيو ٢٠٠٢	(٢٠٠)	(١٩٧)	(٤٠٠)	(٤٢٩)	(٢٣٢)
المجموع	صفر	صفر	(٢,٤٠٠)	(٢,٤٠٠)	(٢,٤٠٠)

و.٦. التحوط: نتائج أخرى

و.٦.١ محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية

البنوك والمؤسسات المالية تقوم في الغالب بمعالجة تعرضها لمخاطر أسعار الفائدة على أساس صافي لجميع نشاطاتها أو جزء منها. فهي لديها أنظمة لتجميع المعلومات الحسابية الهامة عبر المشروع عن أصولها المالية والتزاماتها المالية وإلتزاماتها الآجلة بما في ذلك إلتزامات القروض، وتستخدم هذه المعلومات لتقدير وتجميع التدفقات النقدية ومبرجة مثل هذه التدفقات النقدية التكبيرية في الفترات المستقبلية التي يتوقع دفعها أو قبضها. وتغطي الأنظمة تقديرات للتدفقات النقدية المبينة على شروط تعاقدية (للأدوات والعوامل الأخرى) بما في ذلك تقدير المدفوعات مقدماً والتقصير في الدفع، ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل العديد من المؤسسات المالية عقوداً مشتقة لتسوية جميع أو بعض مخاطرها المتعلقة بأسعار الفائدة على أساس صافي.

إذا كانت مؤسسة مالية تكبر مخاطر أسعار الفائدة بالصافي، فهل يمكن أن تكون نشاطاتها مؤهلة لمحاسبة التحوط حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم. على أي حال، حتى تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط يجب أن تكون أداة التحوط المشتقة التي تحوط المركز الصافي لأغراض مخاطر الإدارة يجب أن تكون مخصصة لأغراض المحاسبة كتحوط لمركز إجمالي يتعلق بأصول والتزامات وتدفقات نقدية وإرادة متوقعة أو تكلفت نقدية صادرة متوقعة تزيد من التعرض الصافي للمخاطر (الفقرة ٨٤، ١٠١، ١١١ تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وليس بالإمكان تخصيص مركز صافي كيند تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم إمكانية ربط أرباح وخسائر التحوط مع بند محدد متحوط له، وبالتالي، التقرير الموضوعي للفترة التي يجب فيها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر في الأرباح والخسائر الصافية.

إن التحوط للقرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة يمكن في الغالب تحديده وتوثيقه بما بقي بمعايير التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الهدف من النشاط تسوية مخاطر محتملة معينة معروفة ومخصصة تؤثر في النهاية على أرباح للمشروع أو خسائره (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ويخصص للمشروع ويوثق تعرضه لمخاطر أسعار الفائدة على أساس إجمالي. وكذلك، ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب أن تتضمن أنظمة المعلومات بيانات كافية عن مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية وفعالية نشاطات إدارة المخاطر في تحقيق أهدافها.

ينضمن السؤال و.٦.١ مناقشة للعناصر الرئيسية التي يجب على المشروع أخذها في الاعتبار لأغراض محاسبة التحوط إذا كان يدير مخاطر أسعار الفائدة بالصافي.

و.٦.٢ اعتبارات محاسبة للتحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي

إذا كان المشروع يدير مخاطره المتعلقة بأسعار الفائدة بالصافي، فما هي المسائل الرئيسية التي يجب أخذها في الاعتبار لتحديد وتوثيق نشاطاته في إدارة مخاطر أسعار الفائدة من أجل التأهل لمحاسبة التحوط وإنشاء وتفسير علاقة للتحوط ؟

المسائل (أ)-(١) !لأنه تتناول الأمور الرئيسية. فالأول للمساكن (أ) و(ب) تتلفان تحديد المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة كتحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التدفق النقدي. وكما هو مذكور هناك، فإن معايير محاسبة التحوط ونتائجها تختلف في تحوطات القيمة العادلة عما هي عليه في تحوطات التدفقات النقدية، وحيث أنه قد يكون من الأسهل تحقيق معالجة محاسبة التحوط إذا كانت المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة مخصصة كأدوات تحوط التدفقات النقدية، أما المسائل من (ج)-(١)

فهي تتوسع في النواحي المختلفة لمحاسبة تحوطات التدفق النقدي، وتتلاقى المسائل من (ج)-(و) تطبيق معايير محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما المسائلان (ز)-(ح) تتلاقىان المعالجة المحاسبية، وأخيراً فإن المسائل من (ط)-(ل) تتوسع في الأمور المحددة الأخرى المتعلقة بمحاسبة تحوط التدفق النقدي.

المسألة (أ): هل يمكن للمشقة المستتعة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة بالصافي أن تستخدم كأداة تحوط في تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لمخاطر إجمالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا النوعين من التخصيص ممكن بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. يمكن للمشروع أن يستخدم المشقة المستتعة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة إما كتحوط للقيمة العادلة للأصول أو الإلتزامات أو كتحوط للتدفقات النقدية للمعاملات المتوقعة مثل إعادة الاستثمار المتوقع للتدفقات النقدية الواردة وإعادة التمويل أو التمويل المتوقع للإلتزام مالي والتأثيرات الحاصلة على التدفق النقدي نتيجة تعديل أسعار الفائدة لأصل أو الإلتزام، أما الإلتزامات الثابتة المؤكدة لشراء أو بيع أصول بأسعار ثابتة فهي تخلق التعرض لمخاطر القيمة العادلة ولكنها تعمل كتحوطات تدفق نقدي حسب الفقرة ١٣٧ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وبعبارة إقتصادية، لا يهم أن نعتبر الأداة المشقة تحوطاً للقيمة العادلة أو تحوطاً للتدفق النقدي، فمن الناحيتين فإن للمشقة نص الأثر الاقتصادي وهو التقليل من المخاطر الصافية، فعلى سبيل المثال يمكن اعتبار مبادلة (SWAP) أسعار فائدة مدفوعة متغيرة كتحوط تدفق نقدي لأصل ذا سعر فائدة متغير أو كتحوط للقيمة العادلة للإلتزام ذا سعر فائدة ثابت، ومن الناحيتين فإن للقيمة العادلة أو التدفقات النقدية لمبادلة أسعار الفائدة تحمي من مخاطر تغيرات أسعار الفائدة، وعلى كل حال فإن النتائج المحاسبية تختلف في حالة اعتبار المشقة كتحوط قيمة عادلة أو اعتبارها كتحوط تدفق نقدي كما سيتم بحثه في المسألة (ب).

إيضاح ذلك : يوجد لدى أحد المصارف الأصول والإلتزامات التالية التي تستحق بعد سنتين:

مصر فائدة متغير	مصر فائدة ثابت	
ون	ون	الأصول
٦٠	١٠٠	الإلتزامات
(١٠٠)	(٦٠)	الصافي
(٤٠)	٤٠	

البنك يدخل في مبادلة محتها سنتان بقيمة اسمية ٤٠ وحدة عملة ليستم سعر فائدة متغير ويدفع سعر فائدة ثابت حتى يتحوط للمخاطر الصافية، وكما تمت مناقشته أعلاه فإن المبادلة يمكن اعتبارها واستخدامها إما كأداة تحوط في عملية تحوط قيمة عادلة أو كتحوط تدفق نقدي للمخاطر الإجمالية.

المسألة (ب): ما هي الاعتبارات الهامة للدرجة التي تراعى عند تقرير ما إذا كانت مشتقة ما تستعمل لإدارة مخاطر أسعار فائدة على أساس الصافي تستخدم كأداة تحوط في عملية تحوط للقيمة العادلة أو عملية تحوط ضد المخاطر الإجمالية ؟

إن الاعتبارات الدرجة تشمل فعالية التحوط في وجود مخاطر دفعة مقدمة وقدرة أنظمة المعلومات على إنتاج تغيرات قيمة عادلة أو تدفقات نقدية لألوات التحوط للقيمة العادلة أو تغيرات التدفق النقدي على التوالي للبند المتحوط لها كما سيتم بحثه آنه.

ولأغراض المحاسبة فإن تخصيص مشتقة على إنها تحوط لمخاطر القيمة العادلة أو مخاطر التدفق النقدي هو أمر مهم لأن كلا من متطلبات التأهيل لمحاسبة التحوط والإعتراف بمكسب وخسائر التحوط تختلف بالنسبة لكل من الفئتين، وفي الغالب يكون من الأسهل إثبات فعالية أعلى لعملية التحوط للتدفق النقدي أكثر من التحوط للقيمة العادلة.

تأثير الدفعات المقدمة

إن مخاطرة الدفعة المقدمة الملائمة للعديد من الأدوات المالية تؤثر على القيمة العادلة لأداة ما وعلى توقيت تكافئها النقدية كما تؤثر على فحص الفعالية لتحوطات القيمة العادلة وفحص الاحتمالات لتحوطات التدفق النقدي على التوالي.

إن الفعالية من الصعب في الغالب تحقيقها لتحوطات القيمة العادلة أكثر من تحوطات التدفق النقدي عندما تكون الأداة التي يجري التحوط لها معرضة لمخاطرة الدفعة المقدمة، وحتى يكون تحوط القيمة العادلة مؤهلاً لمحاسبة التحوط فإن التغييرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المشتقة يجب توقع أنها عالية للفعالية في معادلة وتسوية التغييرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له (الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وقد يكون من الصعب تجاوز هذا الاختيار إذا كانت أداة التحوط المشتقة على سبيل المثال عبارة عن عقد أجل ذي مدة محددة والأصول المالية الجاري التحوط لها تتضمن دفعة مقدمة من قبل المقرض. كذلك قد يكون من الصعب أن نستنتج بالنسبة لمحفظة من الأصول ذات سعر فائدة ثابت والتي تتضمن دفعة مقدمة—إن التغييرات في القيمة العادلة لكل بند في المجموعة على حدة من المتوقع أن تكون متساوية مع التغيرات الكلية في القيمة العادلة المنسوبة إلى المخاطرة المتحوط لها في المجموعة، وحتى لو كانت المخاطرة الجاري التحوط لها هي سعر فائدة إسنادي، فإنه حتى يمكن استنتاج أن تغيرات القيمة العادلة ستكون متساوية بالنسبة لكل بند في المحفظة قد يكون من الضروري تجزئة وتفكيك محفظة الأصول إلى مجموعات على أساس المدة والقيمة والائتمان ونوع القرض والخصائص الأخرى.

من الناحية الاقتصادية، يمكن استعمال أداة المشتقة الأجلة للتحوط لأصول ذات دفعة مقدمة ولكنها تكون فعالة فقط للتحركات البسيطة في أسعار الفائدة. ويمكن إجراء تقدير أولي للدفعات المقدمة في بيئة أسعار فائدة معينة ويمكن تعديل وضع المشتقة عندما تتغير بيئة أسعار الفائدة. إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط فإن المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحق على مبلغ أداة التحوط.

وعلى كل حال، ولأغراض المحاسبة، يجب أن يبنى توقع الفعالية على مخاطر القيمة العادلة الحالية وإمكانية تحرك أسعار الفائدة دون إعطاء اعتبار للتحولات المستقبلية لهذه الأوضاع. وإن مخاطر القيمة العادلة التي تسبب بها مخاطر الدفعات المقدمة يمكن التحوط لها بحقوق خيار.

وحتى تكون عملية التحوط للتدفق النقدي مؤهلة لمحاسبة التحوط فإن التكتفلات النقدية المتوقعة، بما في ذلك إعادة استثمار التكتفلات النقدية الواردة أو إعادة تمويل التكتفلات النقدية الصادرة، يجب أن تكون محتملة جداً (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) والتحوط المتوقع يجب أن يكون عالي الفعالية في تحقيق التغييرات المعادلة في التكتفلات النقدية للبند المتحوط له وأداة التحوط (الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن الدفعات المقدمة تؤثر على التكتفلات النقدية، وبالتالي تؤثر على احتمال حصول العيلة المتوقعة. وإذا تم إنشاء التحوط لأغراض إدارة المخاطر على أساس الصافي، فإن المشروع قد يكون لديه محاسبة كافيّة من التكتفلات النقدية المحتملة جداً وذلك على أساس إجمالي لدعم تخصيص لأغراض الحالة فإن الجزء من التكتفلات النقدية الإجمالية المخصص للتحوط له يمكن اختياره ليكون مساوياً للتكتفلات النقدية الصافية للمتحوط لها لأغراض إدارة المخاطر.

اعتبارات الأنظمة

تختلف محاسبة تحوطات القيمة العادلة عن محاسبة تحوطات التكتفآت النقدية، وإن استخدام أنظمة المعلومات القائمة لإدارة وتبويب تحوطات التكتف النقدي هو في العادة أسهل من استخدامها لتحوطات القيمة العادلة.

ويعوجب محاسبة تحوط القيمة العادلة في الأصول والالتزامات التي تم تخصيصها بأنها متحوط لها بإعداد قياسها لتلك التغيرات في القيم العادلة خلال فترة التحوط. والتي تعزى إلى المخاطرة الجاري التحوط لها، وإن مثل هذه التغيرات تؤدي إلى تعديل القيمة المسجلة للبند المتحوط لها وبالنسبة للأصول والالتزامات التي تتصف بالصلابية لأسعار الفائدة فإن تلك التغيرات قد ينتج عنها تعديل العائد الحقيقي للبند المتحوط له (الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وكنيجة لأنشطة التحوط للقيمة العادلة فإن التغيرات في القيمة العادلة يجب تخصيصها للأصول والالتزامات المتحوط لها. يمكن إعادة قياس مردودها الحقيقي وتحديد إطفاء تعديل القيمة العادلة لللاحق في الأرباح والخسائر الصافية وتحديد المبلغ الذي يجب الإعتراف به في الأرباح والخسائر الصافية عندما يتم بيع الأصول أو إطفاء الالتزامات (الفقرة ٨٩ والفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، ومن أجل الالتزام بمتطلبات محاسبة تحوط القيمة العادلة من الضروري عموماً وضع نظام لمتابعة التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى للمخاطرة المتحوط لها وربط تلك التغيرات بالبنود الإفراضية المتحوط لها وإعادة احتساب العائد الفعلي للبنود المتحوط لها وإطفاء التغيرات في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر البند المتحوط له المعني.

بموجب محاسبة تحوط التكتف النقدي، فإن التكتفآت النقدية العائدة للعمليات المتوقعة والمخصصة من أجل التحوط لها تمكس التغيرات في أسعار الفائدة. وإن التعديلات التي تتم مقابل التغيرات في القيمة العادلة للأداة المشتقة المستخدمة للتحوط يتم الإعتراف بها مبدئياً في حقوق المساهمين (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وتشملها مع متطلبات محاسبة تحوط التكتفآت النقدية من الضروري تحديد الوقت الذي يجب فيه الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتعديلات في حقوق الملكية نتيجة التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (الفقرتان ١٠٠-١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبالنسبة لتحوطات التكتف النقدي فإن من الضروري إيجاد نظام منفصل لإيجاد هذا التحديد، وإن النظام المستخدم لتحديد مدى المخاطر الصافية يوفر الأساس لجولة التغيرات في التكتفآت النقدية المشتقة والإعتراف بهذه التغيرات في الأرباح والخسائر الصافية.

إن توقيت الإعتراف بالمكاسب يمكن تحديده عندما يكون التحوط مرتبطاً بمخاطر التغيرات في التكتفآت النقدية. وإن العمليات المتبها بها والتي يجري التحوط لها يمكن أن تكون مرتبطة بمبلغ أساسي محدد في فترات مستقبلية محددة ويتألف من أصول فوائد متغيرة وتكتفآت نقدية واردة يجري استثمارها أو التزامات ذات سعر فائدة متغير وتكتفآت نقدية يجري إعادة تمويلها وكل منها تخلق مخاطر تكتف نقدي ناتج عن تغير أسعار الفائدة. وإن المبالغ الأساسية المحددة في الفترات الزمنية المستقبلية المحددة تساوي القيمة الاسمية لأدوات التحوط المشتقة ويتم التحوط لها فقط للفترة المقابلة لإعادة للتسعير أو الإستحقاق لأدوات التحوط المشتقة بحيث تكون تغيرات التكتف النقدي الناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة تقابل أداء التحوط المشتقة، وتحدد الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية يجب إدخالها في الأرباح والخسائر الصافية لنفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها لبند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ج) - إذا تم تخصيص علاقة تحوط على إنها تحوط تكتف نقدي يتعلق بتغيرات في التكتفآت النقدية نتيجة عن تغير أسعار الفائدة، فما الذي يجب أن يشمل التوثيق المطلوب حسب الفقرة ٨٨ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يجب أن يشمل التوثيق على ما يلي :

علاقة التحوط - فإن جدول إستحقاق التكتفلات النقدية المستخدم لأغراض إدارة المخاطر لتقدير مخاطر التعرض للتحولات وتباين التدفق النقدي على أساس صافي سوف يشكل جزءاً من التوثيق لعلاقة التحوط.

هدف المشروع من إدارة المخاطر والإستراتيجية المتبعة لتنفيذ التحوط - إن الهدف الكلي للمشروع من إدارة المخاطر وكذلك إستراتيجية التحوط للتعرض لأخطار أسعار الفائدة تشكل جزءاً من توثيق أهداف وإستراتيجية التحوط.

نوع التحوط - التحوط يجري توثيقه على أنه تحوط للتدفق النقدي.

البند المتحوط له - يجري توثيق البند المتحوط له على أنه مجموعة من العمليات المتوقعة (تكتفلات نقدية من الفوائد) المتوقع حدوثها إلى درجة كبيرة من الاحتمال في فترات مستقبلية محددة كان تكون على سبيل المثال مجدولة على أساس شهري، وإن البند المتحوط له قد يشمل التكتفلات النقدية من الفوائد الناتجة من إعادة استثمار التكتفلات النقدية الواردة بما في ذلك تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو من إعادة تمويل التكتفلات النقدية الصادرة بما في ذلك تعديل الفائدة على الإلتزامات المالية، وكما تم مناقشته في المسألة (هـ) فإن العمليات المتوقعة تجتاز فحص الاحتمالية إذا كانت هناك مستويات كافية من التكتفلات النقدية المحتملة جداً في الفترات المستقبلية المحددة لتشمل المبالغ المخصصة على إنها متحوط لها على أساس إجمالي.

الخطر المتحوط له - إن الخطر المخصص على أنه متحوط له يتم توثيقه كجزء من المخاطر الكلية للتغيرات في أسعار الفائدة في سوق معينة - في الغالب سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو سعر الفائدة المعروضة فيما بين البنوك - وللمشاركة بين جميع البنود في المجموعة، وللمساعدة في ضمان نجاح اختبار فعالية التحوط عند بداية إنشاء التحوط وبعد ذلك فإن الجزء المتحوط له من مخاطر أسعار الفائدة يمكن توثيقه على أنه موضوع متحقيق عن نفس منحنى الملرود الخاص بأداة التحوط المشتقة.

أداة التحوط - كل أداة تحوط مشتقة يجري توثيقها كتحوط ذي مبالغ محددة في فترات زمنية مستقبلية معينة تقابل العمليات المتوقع حدوثها في فترات زمنية مستقبلية محددة ومخصصة على إنها متحوط لها.

أسلوب تقييم الفاعلية - يتم توثيق الفاعلية على أنها تقلص من خلال مقارنة التغيرات في التكتفلات النقدية للفترة العادة لها والتي تكون خلالها مخصصة على أنها تحوط للتغيرات في التكتفلات النقدية للعمليات المستقبلية المتوقعة والجاري للتحوط لها، وإن قياس تغيرات التدفق النقدي يبنى على منحنيات الإيراد الخاصة بالمشتقات والبنود المتحوط لها.

المسألة (د) - إذا كانت علاقة التحوط قد حدثت بأنها تحوط للتدفق النقدي، فكيف يستطيع المشروع الوفاء بمتطلبات توقع فاعلية عالية في تحقيق تغييرات معادلة كما في الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يمكن للمشروع أن يوضح توقعاته لارتفاع الفاعلية من خلال إعداد تحليل يبال على العلاقة التاريخية والمستقبلية للمتوقعة بين مخاطر أسعار الفائدة المعينة على إنها متحوط لها وبين مخاطر وأسعار الفائدة لأداة التحوط، وإن التوثيق القائم لنسبة التحوط المستخدمة في العقود المشتقة يمكن أيضاً أن تعمل على إثبات توقع الفاعلية.

المسألة (هـ) - إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت كتحوط تدفق نقدي، فكيف يوضح المشروع الاحتمالية العالية لحدوث العمليات المتوقعة كما هو مطلوب في الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يمكن للمشروع أن يفعل ذلك من خلال إعداد جدول مواعيد إستحقاق التكتفلات النقدية يوضح أن هناك فعلاً مستويات إجمالية كافية من التكتفلات النقدية للمتوقعة بما في ذلك تأثير تعديل أسعار الفائدة بالنسبة للأصول أو

الإلتزامات لإثبات أن العمليات المتنبأ بها والتي يجري التحوط لها هي فعلاً محتمل حدوثها بدرجة عالية، وأن مثل هذا الجدول يمكن دعمه ببنية الإدارة المعلقة وبالخبرة السابقة في إعادة استثمار التدفقات النقدية الواردة وإعادة تمويل التدفقات النقدية الصادرة.

على سبيل المثال، يمكن للمشروع أن يتنبأ بتدفقات نقدية إجمالية ولردة قدرها ١٠٠ وتدفعات نقدية إجمالية صادرة قدرها ٩٠ في فترة زمنية معينة في المستقبل القريب. في هذه الحالة، قد يرغب المشروع في تخصيص إعادة الاستثمار المتوقع لمبلغ ١٠ من التدفقات النقدية الواردة كبنء متحوط له في الفترة الزمنية المستقبلية المشار إليها. وإذا تجاوزت التدفقات النقدية الواردة المتوقعة مبلغ ١٠٠ تعاقباً وكانت مخاطرها الإئتمانية قليلة، فإن المشروع يكون لديه دليل قوي جداً بدعم حجة أن التدفقات النقدية الإجمالية البالغة ١٠ محتمل تحققها إلى حد كبير وتقدم تخصيص إعادة الاستثمار المتوقع لتلك التدفقات النقدية على أنه يجري التحوط له كجزء معين من فترة إعادة الاستثمار، كما أن الاحتمالية العالية لحدوث العمليات المتنبأ بها يمكن التقليل عليها في أحوال أخرى.

المسألة (و) - إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تدفق نقدي، كيف يقوم المشروع بتقييم وقياس الفاعلية بموجب الفقرة ٨٨ (د) و(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

الفاعلية مطلوب قياسها كحد أدنى وقت قيام المشروع بإعداد تقاريره المالية السنوية والفصلية، وقد يرغب المشروع على أي حال أن يقوم بالقياس بشكل متكرر أكثر من ذلك على أساس كل فترة محددة كنهاية كل شهر مثلاً أو كل فترة يتم فيها إعداد تقارير، كما أن القياس يجري أيضاً عند تغير أوضاع المشتقات المخصصة كأدوات تحوط أو عند إنهاء التحوط لضمان ملائمة الاعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتغيرات في مبالغ القيمة العادلة للأصول والإلتزامات أو الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأدوات المشتقة المخصصة كتحوطات تدفق نقدي.

ويجري حساب التدفقات النقدية من المشتقة وتخصيصها إلى الفترات المقابلة التي تم فيها اعتبار المشتقة كتحوط وتُقارن نتائج الحساب مع حسابات التدفق النقدي للعمليات المتنبأ بها، وتبنى الحسابات على منحنيات المردود القابلة للتطبيق على البنود المتحوط لها وعلى أدوات التحوط المشتقة وأسعار الفائدة التي تخص الفترات المحددة لتحوط.

وإن الجدول المستخدم لتقرير الفاعلية يمكن الإحتفاظ به واستخدامه كأساس لتحديد الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف أرباح وخسائر التحوط المعترف بها مبدئياً في حقوق الملكية بحيث يعاد تصنيفها في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ز) - إذا تم تخصيص علاقة التحوط كتحوط تدفق نقدي، كيف يقوم المشروع بالتعامل مع التحوط ؟

يعامل التحوط كتحوط تدفق نقدي حسب نصوص الفقرات ٩٥-١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على النحو التالي:

- (أ) جزء الأرباح والخسائر من مشتقات التحوط المقرر إنها نتيجة من التحوطات الفاعلة يعترف بها في حقوق الملكية كلما تم قياس الفاعلية؛ و
- (ب) الجزء غير الفاعل من الأرباح والخسائر الناتجة عن مشتقات التحوط يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية.

الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية يجب إدخالها في الأرباح والخسائر الصافية في نفس الفترة أو لفترات التي أثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية، وبالتالي عندما تحدث العمليات المتنبأ بها فإن المبالغ التي سبق الاعتراف بها في حقوق الملكية يعترف بها في حساب الأرباح أو الخسائر الصافية، على سبيل المثال إذا كانت مبادلة أسعار فائدة SWAP قد خصصت كأداة تحوط لسلسلة من التدفقات النقدية المتنبأ بها، فإن التغيرات في التدفقات النقدية للمبادلة

يعترف بها في الأرباح أو الخسائر في الفترات التي يتم فيها التقاص بين للتدفقات النقدية المتنبأ بها والتدفقات النقدية للمبادلة.

المسألة (ج)- إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تدفق نقدي، فكيف تتم معالجة أي مكاسب أو خسائر مترتبة تم الاعتراف بها في حقوق الملكية إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد لها أو أن الالتزام بمعايير محاسبة التحوط لم يعد سليماً، أو أن العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المتوقع حدوثها ؟

إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد أو أن التحوط لم يعد متفقاً مع معايير التأهيل لمحاسبة التحوط على سبيل المثال، العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المحتمل كثيراً حدوثها، فإن الأرباح والخسائر الصافية المترتبة التي دخلت في حقوق الملكية تبقى في حقوق الملكية حتى تحصل الأحداث المتنبأ بها، وذلك حسب الفقرة ١٠١ (أ) و(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما إذا كانت العمليات المتحوط لها والمتوقعة لم يعد من المتوقع حدوثها، فإنه يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر المترتبة في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة (الفترة ١٠١ ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المسألة (ط)- معيار المحاسبة الدولي ٣٩-٧٥ ينص على أن علاقة التحوط قد لا تكون مخصصة فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. فإذا كانت علاقة التحوط مخصصة كأداة تحوط تدفق نقدي ثم في وقت لاحق فشل التحوط في اختبار الفاعلية. هل الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع إعادة تصنيف أداة التحوط ؟

كلا . الفترة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن أداة التحوط قد لا تكون مخصصة كأداة تحوط لجزء فقط من المدة الباقية على الإستحقاق. والفترة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يشير إلى الفترة المتبقية الأصلية على إستحقاق الأداة المشنقة. فإذا كان هناك تصور في فاعلية التحوط فإن الجزء غير الفاعل من أرباح وخسائر أداة التحوط يعترف به فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفترة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولا يجوز الاستمرار في محاسبة التحوط على أساس التخصيص السابق لعلاقة التحوط (الفترة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وفي هذه الحالة يمكن إعادة تصنيف الأداة المشنقة للمستقبل كأداة تحوط في علاقة تحوط جديدة شريطة أن تستوفي علاقة التحوط هذه الشروط الموضوعية، ويجب إعادة تصنيف الأداة المشنقة لكامل المدة المتبقية.

المسألة (ي)- إذا تم استخدام مشنقة لإدارة التعرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة وكانت المشنقة مخصصة كتحوط تدفق نقدي لتدفقات نقدية من الفوائد أو جزء منها على أساس إجمالي. هل هناك تعديل أساسي عندما يحقق للتدفق النقدي المتوقع يعطي ارتفاع للأصل أو الالتزام كنتيجة في حصة الربح أو الخسارة المتحوط التي كان قد اعترف بها في حقوق الملكية والباقي في حقوق الملكية؟

كلا. ففي علاقة التحوط الموصوفة في المسألة (ج) البند المتحوط له هو مجموعة من العمليات المتنبأ بها تتكون من تدفقات نقدية في فترات زمنية مستقبلية محددة. ولا يوجد تعديل أساسي لأن العمليات المتوقعة والمتحوط لها لا ينتج عنها الاعتراف بالوصول أو التزامات وأن أثر تغيرات أسعار الفائدة للمتحوط لها يتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر الصافية في الفترة التي حصلت فيها للعمليات المتوقعة. ورغم أن أنواع التحوطات الموصوفة هنا لا ينتج عنها تعديل أساس، فإذا خصصت للمشقة بدلاً من ذلك كتحوط لشراء متوقع أصل مالي أو إصدار متوقع لالتزام فإن الربح أو الخسارة إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط فإن المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحق على مبلغ أداة التحوط.

المسألة (ك)- جاء في الإجابة على المسألة (ج) أعلاه أن البند المخصص المتحوط له هو جزء من مخاطرة تدفق نقدي. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص جزء من مخاطرة تدفق نقدي كبند متحوط له ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعالج بصورة محددة موضوع التحوط لجزء من مخاطرة تدفق نقدي لعملية متوقعة، وعلى كل حال، فإن الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن الأصل أو الالتزام المالي يمكن أن تكون بنداً متحوطاً له فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة بجزء من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة، إذا كان من الممكن قياس الفاعلية. وإن إمكانية التحوط لجزء من مخاطرة التدفق النقدي الناتج عن تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو الالتزامات تعني أنه يمكن أيضاً التحوط لجزء من مخاطرة التدفق النقدي الناتج من إعادة استثمار التدفقات النقدية الواردة أو إعادة تمويل أو تكوين الالتزامات، وإن الأساس لتأهيل جزء من المخاطر كبند متحوط له هو الفقرة على قياس الفاعلية. ويؤيد هذا الطرح أيضاً الفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الذي ينص على أن الأصل أو الالتزام غير المالي يمكن التحوط لها فقط بكاملها أو لمخاطر العملة الأجنبية وليس لجزء من المخاطر الأخرى بسبب صعوبة فصل وقياس المخاطر التي تعزى إلى مخاطرة معينة، وبالتالي فعلى افتراض أن للفاعلية يمكن قياسها فإن جزء مخاطرة تدفق نقدي لعمليات متوقعة مرتبطة، على سبيل المثال، بتعديل أسعار الفائدة على أصل أو التزام ذا سعر فائدة متغير، ذلك الجزء من المخاطرة يمكن تصنيفه كبند متحوط له.

المسألة (ل)- ورد في الإجابة على المسألة (ج) أن البند المتحوط له يجري توثيقه كمجموعة من العمليات المتوقعة، وحيث أن هذه العمليات سيكون لها شروط مختلفة عند حدوثها بما في ذلك مخاطر الائتمان وتواريخ الاستحقاق وخصائص الخيارات، فكيف يستطيع المشروع أن يفي بمتطلبات الفحوصات التي تنص عليها الفقرة ٨٣ والفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي تتطلب أن تكون للمجموعة المتحوط لها خصائص مخاطر متشابهة ؟

الفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتناول موضوع التحوط لمجموعة من الأصول والالتزامات والالتزامات المؤكدة أو العمليات المتوقعة ذات الخصائص المماثلة من جهة المخاطر، والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقدم توجيهات إضافية وينص على أن التحوط للمحفظة يسمح به إذا تم الوفاء بشرطين وهما: أن البنود الإفرادية في المحفظة تشترك في نفس المخاطرة التي خصصت من أجلها، وأن التغير في القيمة للعائلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يتوقع أن تكون متناسبة تقريباً مع التغير الإجمالي في القيمة للعائلة.

عندما يقوم مشروع بربط أداة تحوط مشتقة مع مخاطرة إجمالية فإن البند المتحوط له هو- على نحو نموذجي- مجموعة من العمليات المتوقعة. وبالنسبة لتحوطات مخاطر التدفقات النقدية الخاصة بمجموعة من العمليات المتوقعة فإن المخاطر الكلية للعمليات المتوقعة والأصول أو الالتزامات المعاد تسعيرها يمكن أن تتضمن مخاطر متباينة جداً، وقد تختلف مخاطر العمليات المتوقعة بناء على الشروط المتوقعة عندما تخص مخاطر الائتمان وتواريخ الاستحقاق والخيارات والخصائص الأخرى، ورغم أن التعرض الإجمالي للمخاطر قد يكون مختلفاً بالنسبة للبنود الإفرادية في المجموعة فله يمكن أن تكون هناك مخاطرة معينة في كل بند في المجموعة ويمكن تصنيف تلك المخاطرة على إنها متحوط لها.

إن بنود المحفظة ليس بالضرورة أن تتضمن نفس المخاطرة الإجمالية على افتراض إنها تقاسم نفس المخاطرة التي خصصت من أجلها كبند متحوط له، وإن النموذج والمثال العام للمخاطرة المشتركة في أدوات محفظة مالية هي التعرض للتغيرات في أسعار الفائدة للخالية من المخاطر أو إلى التغيرات في التصنيف المحدد الذي يجعل مخاطرة الائتمان تسوي الأداة ذات التصنيف الائتماني الأعلى في المجموعة (أي الأداة الأقل مخاطرة ائتمانية). فإذا كان لكل من الأدوات الداخلة كمجموعة في محفظة مخاطر ائتمانية مختلفة فإنه يمكن التحوط لها كمجموعة وذلك لجزء من المخاطر، وإن المخاطرة المشتركة بينها والمصنفة على إنها متحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الفائدة للأداة ذات التصنيف الائتماني الأعلى في المحفظة، وهذا

بضمن أن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يكون متعلبا تقريبا مع التغير الكلي في القيمة العادلة المنسوب للمخاطرة المتحوط لها في المجموعة، ومن المحتمل أن يكون هناك شيء من عدم الفاعلية إذا كانت أداة التحوط لها تصنيف إيجابي أو سلب من التصنيف الائتماني لأداة متحوط لها في المجموعة وهي أعلى أدوات المجموعة تصنيفا لأن الموضوع هو علاوة تحوط مخصصة لأداة التحوط بمجملها (الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك محفظة أصول تصنيفها أ ب ب، ب ولأعبار الفائدة الحالية لتلك الأصول هي سعر الفائدة بين البنوك زائدا عشرين نقطة أو أربعين نقطة أو ستين نقطة لأساس على التوالي فإن المشروع قد يستخدم مبادلة (SWAP) تعطى سعر فائدة ثابت ودفعات الفوائد لها متغيرة بناء على سعر الفائدة بين البنوك وذلك للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المتغير، فإذا كان سعر الفائدة بين البنوك هو المصنف كمخاطرة يجري التحوط لها فإن شرائح أسعار الفائدة التي فوق سعر الفائدة بين البنوك على البنود المتحوط لها تستثنى من علاوة التحوط المصنفة ومن تقييم فعالية التحوط.

٣.٦.٠ مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الوارد بالسؤال ٣.٦.٠

الغرض من هذا المثال هو إيضاح منهجية إنشاء ومراقبة وتعديل أوضاع التحوط والتأهل لمحاسبة تحوط التكاليف النقدية في تطبيق الأسلوب على محاسبة التحوط الموصوفة في السؤال ٣.٦.٠ عندما تقوم المؤسسة المالية بمعالجة مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع، ومن هذه الناحية يتعرف هذا المثال على منهجية تسمح باستخدام محاسبة التحوط ويستفيد من أنظمة إدارة المخاطر القائمة لتحاسني تغيراتها غير الضرورية وتجنب عمليات إمساك الدفتر والمتابعة التي لا لزوم لها.

إن الأسلوب الذي يتم إيضاحه هنا يعكس واحدا فقط من العديد من أساليب إدارة المخاطر التي يمكن توظيفها ويمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط. وإن استخدامه لا يعني أن البدائل الأخرى لا يمكن أو لا يجوز استخدامها. كما أن الأسلوب الجاري إيضاحه يمكن أيضا تطبيقه في حالات أخرى (مثل تحوطات التكاليف للنقدية للشركات التجارية). على سبيل المثال تحوط تدوير تمويل الأوراق التجارية كالكمبيالات والأسناد.

التعرف على مخاطر التكلفة النقدي وتقييمها وتخفيفها

المنافشة والإيضاحات التالية تسلط الضوء على نشاطات إدارة المخاطر للمؤسسة المالية التي تعالج مخاطر أسعار الفائدة لديها من خلال تحليل التكاليف للنقدية بعملة معينة على أساس كامل المشروع. وإن تحليل للتدفق النقدي يشكل الأساس للتعرف على مخاطر أسعار الفائدة للمشروع والدخول في عمليات تحوط لإدارة هذه المخاطر، وتقييم فاعلية نشاطات إدارة المخاطر والتأهل لمحاسبة تحوط التدفق النقدي وتطبيقها.

والإيضاحات التي سيأتي ذكرها تفترض أن المشروع، وهو مؤسسة مالية، توجد لديه التكاليف النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة بعملة معينة والتي تتكون من مبادلات أسعار فائدة في بداية لفترة س× صفر. وللتكاليف النقدية الموضحة متوقع تحقيقها في نهاية الفترة ولذلك فإنها تخلق خطر فوائد للتكاليف النقدية في الفترة التالية كنتيجة لإعادة استثمار أو إعادة تسعير التكاليف النقدية الواردة وإعادة تمويل أو إعادة تسعير التكاليف للنقدية الصادرة.

وتفترض الإيضاحات أن المشروع لديه برنامج مستمر لإدارة مخاطر أسعار الفائدة، وبين الجدول ١ التكتفآت النقدية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة في بداية الفترة (صفر). وقد تم إيرادها هنا لتشكل نقطة البداية للتحليل، وهي توفر الأساس لغاية اعتبار التحوطات للنقدية فيما يتعلق بالتقييم الذي يتم في بداية الفترة (١).

التكتفآت النقدية والمراكز التحوطية المتوقعة							
الفترة الربع سنوية (وحدات)	س-٠ ون	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س-٦ ون
التكتفآت النقدية الصافية المتوقعة	١,١٠٠	١,٥٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	١,٤٠٠	١,٥٠٠	xxxx
مبادلات أسعار الفائدة القائمة:							
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	xxxx
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيمة الوهمية)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	xxxx
المخاطر الصافية بعد المبادلات القائمة	١٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٧٠٠	٨٠٠	xxxx

الجدول يتصور ويعرض لخمس فترات ربع سنوية، أما التحليل الفعلي فيستمر لفترة تمتد لعدة سنوات ويعبر عنها بالرمز "...ن"، وإن المؤسسة المالية التي تكبر مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع تعيد تقييم مخاطر تكتفاتها النقدية دورياً، وإن مدى تكرار التقييم يعتمد على سياسة المشروع في إدارة مخاطرهم.

ولأغراض هذا الإيضاح فإن المشروع يقوم بإعادة تقييم مخاطر تكتفاته النقدية في نهاية الفترة صفر. والخطوة الأولى في هذا الأسلوب هو استخراج مخاطر التكتفآت النقدية المتوقعة من الأصول الحالية المنتجة للفوائد والالتزامات الحالية التي تترتب عليها للفوائد، بما في ذلك تكوير الأصول ذات المدى القصير والالتزامات ذات المدى القصير. ويوضح الجدول رقم ٢ التالي إيضاح توقع مخاطر التكتف النقدية الصافية. وإن من الأساليب العامة لتقييم مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر هو أسلوب تحليل فجوة حساسية سعر الفائدة الذي يوضح الفجوة بين الأصول الحساسة لأسعار الفائدة والالتزام الحساس لأسعار الفائدة عبر الفترات الزمنية المختلفة. ويمكن استعمال مثل هذا التحليل كنقطة بداية للتعرف على تعرض التكتف النقدي لخاطر أسعار الفائدة لأغراض محاسبة التحوط.

الجدول ٧ - للتدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير المتوقعة							
الفترة الربع سنوية (وحدات)	س-٠ ون	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	...
التدفقات النقدية الواردة ومخاطر إعادة التسعير من الأصول							
دفعات المبلغ الأصلي والفوائد سعر ثابت طويل الأجل	(١)	٢,٤٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٢٠٠	xxxx
الأجل القصير (التكوير)	(٢)(١)	١,٥٧٥	١,٥٧٦	١,٥٨٢	١,٥٨٦	١,٥٩١	xxxx
دفعات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير	(١)	٢,٠٠٠	١,٠٠٠	-	٥٠٠	٥٠٠	xxxx
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير	(٢)	١٢٥	١١٠	١٠٥	١١٤	١١٨	xxxx
إجمالي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة							
		٦,١٠٠	٥,٦٨٩	٤,٦٨٧	٣,٢٠٠	٣,٤٠٩	xxxx
أرصدة الأصول ذات السعر المتغير	(٣)	٨,٠٠٠	٧,٠٠٠	٧,٠٠٠	٦,٥٠٠	٦,٠٠٠	xxxx
التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير	(٤)	١٤,١٠٠	١٢,٦٨٩	١١,٦٨٧	٩,٧٠٠	٩,٤٠٩	xxxx
التدفقات النقدية الصادرة ومخاطر إعادة التسعير / من الإلتزامات							
دفعات المبلغ الأساسي والفوائد سعر ثابت طويل الأجل	(١)	٢,١٠٠	٤٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٣٠١	xxxx
الأجل القصير (التكوير)	(٢)(١)	٧٣٥	٧٣٧	٧٣٨	٧٤٠	٧٤٢	xxxx
دفعات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير	(١)	-	-	٢,٠٠٠	-	١,٠٠٠	xxxx
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير	(٢)	١٠٠	١١٠	١٢٠	٩٨	١٠٩	xxxx
إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة							
		٢,٩٣٥	١,٢٤٧	٣,٣٥٨	١,٣٣٨	٢,١٥٢	xxxx
أرصدة الإلتزامات ذات السعر المتغير	(٣)	٨,٠٠٠	٨,٠٠٠	٦,٠٠٠	٦,٠٠٠	٥,٠٠٠	xxxx
التدفقات النقدية الصادرة وإعادة التسعير	(٤)	١٠,٩٣٥	٩,٢٤٧	٩,٣٥٨	٧,٣٣٨	٧,١٥٢	xxxx
المخاطر الصافية							
	(٥)	٣,١٦٥	٣,٤٤٢	٢,٣٢٩	٢,٣٦٢	٢,٢٥٧	xxxx

(١) للتدفقات النقدية تم تقديرها بافتصال الشروط والإفتراضات التعاقدية بناء على نية الإدارة وعوامل السوق. ويفترض أن الأصول والإلتزامات القصيرة الأجل سيستمر تدويرها في الفترات التالية، والإفتراضات حول للدفعات المقدمة وحالات التخصيص وسحب الودائع مبنية على بيانات السوق والبيانات التاريخية. ويفترض أن التدفقات الواردة والصادرة للمبلغ الأساسي والفوائد سيعاد إستثمارها وإعادة تمويلها، على التوالي، في نهاية كل فترة بأسماء للفائدة الجارية في السوق حينئذ وتشارك في مخاطر أسعار الفوائد الإنسانية التي هي معرضة لها.

(٢) أسعار الفوائد الأجلة المستقاة من الجدول رقم ٤ تستعمل لغاية التدبؤ بدفعات الفائدة على الأدوات المالية ذات سعر الفائدة المتغير والتدويرات المتوقعة للأصول والالتزامات ذات الأجل القصيرة. وجميع التدفقات النقدية المتوقعة هي مرتبطة بالفترات الزمنية المعينة (٣ شهور، ٦ شهور، ٩ شهور و ١٢ شهراً) والتي يتوقع تحققها خلالها، وللإستكمال فإن تدفقات الفوائد النقدية الناتجة من عمليات إعادة الإستثمار وإعادة التمويل وإعادة التسعير تدخل في الجدول وتظهر بالإجمالي حتى لو كان الهامش الصافي فقط هو الذي قد يعاد استثماره فعلاً، وبعض المؤسسات قد تختار صرف النظر عن تدفقات الفوائد النقدية لأغراض إدارة المخاطر لأنها قد تستخدم لامتصاص للتدفقات التشغيلية ولأية مبالغ تبقى بعد ذلك هي ليست مهمة بما يكفي للتأثير على قرارات إدارة للمخاطر.

(٣) يتم تعديل توقعات التدفق النقدي لتشمل أرصدة الأصول والالتزامات ذات السعر المتغير في كل فترة يتم فيها إعادة تسعير أرصدة هذه الأصول والالتزامات ذات السعر المتغير، والمبالغ الأساسية لهذه الأصول والالتزامات لا يتم دفعها في الواقع وهي لذلك لا تنتج تدفقا نقديا، وعلى كل حال بما أن الفوائد على المبالغ الأساسية تحسب كل فترة على أساس سعر الفائدة السائد في حينه فإن هذه المبالغ الأساسية تعرض المؤسسة لنقص مخاطر أسعار الفائدة كما لو كانت تدفقات نقدية أعيد إستثمارها أو أعيد تمويلها.

(٤) إن المخاطر المتوقعة للتدفقات النقدية وإعادة التسعير والتي يتم التعرف عليها خلال الفترة تمثل المبالغ الأساسية للتدفقات النقدية الواردة التي سيعاد إستثمارها أو يعاد تسعيرها والتدفقات النقدية الصادرة التي سيعاد تمويلها أو يعاد تسعيرها وذلك بأسعار فائدة السوق التي تكون سارية عند تحقق تلك للعمليات المتوقعة.

(٥) إن المخاطر الصافية للتدفقات النقدية وإعادة التسعير هي الفرق بين مخاطر التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير للأصول ومخاطر التدفقات النقدية وإعادة التسعير للالتزامات، وجاء في المثال الإيضاحي أن المشروع معرض لإنخفاض أسعار الفائدة لأن المخاطر المتعلقة بالأصول تفوق المخاطر المتعلقة بالالتزامات والمبلغ الزائد (أي القيمة الصافية) يعاد استثماره أو يعاد تسعيره بسعر الفائدة الجاري ولا يوجد نقص لإعادة التمويل أو إعادة التسعير مع التدفقات الصادرة.

يلحظ أن بعض البنوك تعتبر جزءا من أصولها من ودائع تحت الطلب غير الخاضعة للفائدة مساوية من الناحية الاقتصادية لديونها الطويلة الأجل، على كل فإن هذه الودائع لا تخلق مخاطر أسعار فائدة للتدفق النقدي ولذلك فهي مستثناة من هذا التحليل لأغراض المحاسبية.

الجدول ٢ الخاص بالتدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير يوفر فقط نقطة بداية لتقييم مخاطر أسعار فائدة التدفق ولتعديل مراكز التحوط. والتحليل الكامل يشمل أوضاع التحوط القائمة وهي مبينة في الجدول رقم ٣ الخاص بتحليل مخاطر التدفقات النقدية الصافية ومراكز التحوط. وهو يقارن مخاطر التدفقات النقدية الصافية المتوقعة لكل فترة كما هي في (الجدول ٢)، مع أوضاع التحوط الحالية التي يمكن استخلاصها من (الجدول ١) ويوفر الأساس للتفكير فيما إذا كان يجب إجراء تعديل على علاقة التحوط.

الجدول ٣ - تحايل المخاطر الصافية المتوقعة ونشاطات التحوط						
الفترة الربع سنوية	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س-٦ ون
مخاطر التقلبات النقدية الصافية (إعادة للتفسير (الجدول ٢)	٣,١٦٥	٣,٤٤٢	٢,٣٢٩	٢,٣٦٢	٢,٢٥٧	xxxx
المبادلات الموجودة سابقاً والقائمة:						
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيم الوهمية)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	١,٢٠٠	xxxx
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيم الوهمية)	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	٥٠٠-	٥٠٠-	٥٠٠-	xxxx
المخاطرة الصافية بعد المبادلات الموجودة سابقاً	٢,١٦٥	٢,٤٤٢	١,١٢٩	١,١٦٢	١,٥٥٧	xxxx
عمليات تعديل أوضاع التحوط للقائمة:						
المبادلة ١ مستلمة ثابتة مدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية، ١٠ سنوات)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	xxxx
المبادلة ٢ مدفوعة ثابتة مستلمة متغيرة (القيمة الوهمية، ٣ سنوات)	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	١,٠٠٠-	xxxx
مبادلات ... من	xxxx					
مخاطر التقلبات النقدية وإعادة التفسير الغير متحوط لها	١٦٥	٤٤٢	٢٢٩	٦٦٢	٥٥٧	xxxx

المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة بتاريخ التحليل تدخل في كل من الفترات التي تكون فيها مبادلات أسعار الفائدة قائمة لتوضيح تأثير مبادلات أسعار الفائدة القائمة على مخاطر التدفق النقدي التي تم التعرف عليها، وتدخل المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة في كل فترة لأن الفائدة تحسب على المبالغ الوهمية كل فترة والأجزاء ذات سعر الفائدة المتغير من المبادلات القائمة يعد تسعيرها بأسعار السوق الجارية في كل فترة، وإن المبالغ الوهمية تخلق مخاطر لأسعار الفائدة التي هي معادلة للأرصدة الأساسية للأصول ذات السعر المتغير والإلتزامات ذات السعر المتغير.

لما المخاطر التي تبقى بعد أخذ الأوضاع القائمة بين الاعتبار فيتم تقييمها لتحديد المدى الذي تكون فيه تعديلات أوضاع التحوط القائمة ضرورية، وإن الجزء الأسفل من الجدول رقم (٣) يبين بداية الفترة من ١ استخدام عمليات مبادلات أسعار الفائدة لتحقيق المزيد من التخليص للمخاطر الصافية لتكون ضمن المستويات المقبولة المقررة بموجب سياسة إدارة المخاطر التي يتبعها المشروع.

ويلاحظ أنه في الإيضاح لم يتم حذف كامل خطر التدفق النقدي، والعديد من المؤسسات المالية لا تحذف الخطر بالكامل ولكنها تخفضه إلى الحدود المحتملة.

ويمكن استخدام أنواع متعددة من الأدوات المشتقة لإدارة مخاطر تعرض للتدقيق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة المعرفة في جدول التقلبات النقدية الصافية المتوقعة (الجدول رقم ٢)، وعلى كل حال، وإغايات هذا الإيضاح، يفترض أن مبادلات أسعار الفائدة تستخدم لجميع النشاطات التحوطية. كما يفترض أيضاً أنه في الفترات التي

يتم خلالها إنقاص مبادلات أسعار الفائدة تصاف بمبادلة جديدة بخصائص عائد معاكسة إلى المحفظة بدلا من إنهاء بعض مراكز مبادلات أسعار الفائدة للقائمة.

وفي الإيضاح الذي تضمنه الجدول ٣ أعلاه، المبادلة ١ (وهي مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة) تستعمل لتخفيض المخاطر الصافية في الفترتين من ١ س ٢. وحيث أن منها ١٠ سنوات فهي أيضا تخفيض المخاطر غير المذكورة التي يتم التعرف عليها في فترات مستقبلية. كما أن لها على كل حال التأثير المتمثل في خلق مركز تحوط فاقض في الفترات من ٢ س ٣ إلى ٥ س. أما للمبادلة ٢ وهي مبادلة آجلة وهي مبادلة أسعار فائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة فهي تستخدم لتخفيض المبلغ الوهمي لمبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وذلك في الفترات من ٣ س ٥ وبالتالي تخفيض مراكز التحوط الفائضة.

ويلاحظ أيضا أنه في حالات عديدة لا يلزم أي تعديل أو أنه يلزم تعديل واحد فقط للوضع لتحتوي القائمة وذلك للوصول بالمخاطر إلى الحد المقبول. وعلى كل حال، في الحالات التي تكون فيها إمكانية تحمل المخاطر منخفضة جدا حسب سياسة إدارة المخاطر للمشروع تكون هناك حاجة لعدد أكبر من التعديلات على الأوضاع التحوطية خلال فترة التوقع وذلك لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر المتبقية.

والى المدى الذي تكون فيه بعض مبادلات أسعار الفائدة تحقق للتقلص التام مع مبادلات أسعار الفائدة الأخرى التي تم إشرافها لأغراض التحوط، فإنه ليس من الضروري إدخالها في علاقة تحوط مخصصة لأغراض محاسبية التحوط. فهذه الأوضاع التفاضلية يمكن ربطها وتخصيصها كأدوات تحوط (عند اللزوم) وإعادة تصنيفها للأغراض المحاسبية من محفظة التحوط إلى محفظة المتاجرة. وهذا الأسلوب يحد من المدى الذي يجب أن يستمر فيه تخصيص ومتابعة المبادلات الإجمالية في علاقة تحوطيه لأغراض محاسبية. ولأغراض هذا الإيضاح يفترض أن ٥٠٠ من مبادلات أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة تحقق التقلص تماما مع ٥٠٠ من مبادلات أسعار الفائدة المستلمة للثابتة والمدفوعة متغيرة في بداية الفترة ١ س ١ والفترات من ١ س ٥ ويتم إلغاء تخصيصها كأدوات تحوط ويعاد تصنيفها في حساب المتاجرة.

وبعد عكس هذه المراكز التفاضلية، فإن المتبقي من مراكز مبادلات أسعار الفائدة الإجمالية من الجدول رقم ٣ يوضحها الجدول رقم ٤ التالي:

الجدول ٤ - مبادلات أسعار الفائدة المصنفة كتحوطات

س ٦	س ٥	س ٤	س ٣	س ٢	س ١	الفترات الأربع سنوية
ون	ون	ون	ون	ون	ون	ون
xxxx	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (المبلغ الوهمي)
xxxx	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (المبلغ الوهمي)
xxxx	١,٧٠٠	١,٧٠٠	١,٧٠٠	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	مراكز المبادلة القائمة الصافية

ولفرض الإيضاحات يفترض أن المبادلة ٢ التي تم الدخول فيها في بداية الفترة س-٤ تحقق لتقلص جزئيا فقط مع مبادلة أخرى يجري اعتبارها كتحوط ولذلك يستمر تصنيفها كأداة تحوط.

اعتبارات محاسبية للتحوط

إيضاح تصنيف العلاقة للتحوط

إن المناقشة والإيضاحات حتى الآن قد سلطت الضوء على الاعتبارات الاقتصادية واعتبارات إدارة المخاطر المتعلقة بالتعرف على المخاطر في الفترات المستقبلية ومواجهة تلك المخاطر من خلال مبادلات أسعار الفائدة. وإن هذه النشاطات تشكل الأساس لتصنيف علاقة تحوط للأغراض المحاسبية.

والأمثلة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ تركز بصفة رئيسية على علاقات التحوط التي تتضمن بنداً واحداً متحوطاً له أداة تحوط واحدة، ولكن يوجد فقط القليل من البحث والإرشادات المتعلقة بعلاقات تحوط التفتق النقدي لمحفظة عندما يتم التعامل مع المخاطرة على أساس مركزي. وفي هذا الإيضاح تستخدم المبادئ العلمية على علاقات التحوط التي تتضمن عنصر المخاطرة في محفظة تشتمل على مخاطر عديدة ناتجة عن عمليات أو مراكز عديدة.

وفي حين أن التصنيف ضروري لتحقيق محاسبة التحوط فإن الأسلوب الذي يجري به وصف للتحوط يؤثر أيضاً على المدى الذي تعتبر فيه علاقة التحوط فاعلة للأغراض المحاسبية والمدى الذي يكون فيه نظام المشروع الحالي الخاص بإدارة المخاطر بحاجة إلى تعديل لتتبع النشاطات التحوطية لأغراض محاسبية. وبالتالي، فقد يرغب المشروع بتصنيف علاقة تحوط بطريقة تتحاشى التغييرات غير اللازمة للأنظمة وذلك من خلال الاستفادة من المعلومات التي سبق توفيرها من قبل نظام إدارة المخاطر وتتجنب عمليات إمساك للدفاتر والمنفعة غير الضرورية، وعند تصنيف علاقات التحوط يمكن للمشروع أن يفكر في المدى الذي يمكن عنده التعرف على عدم الفاعلية لأغراض محاسبية بموجب التصنيفات البديلة.

هناك العديد من الأمور التي يجب تحديدها عند تصنيف علاقة التحوط وهذه أوضحت ونوقشت هنا من منظور تحوط مخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بالتفتقات النقدية الواردة، ولكن الإرشادات يمكن أيضاً تطبيقها على تحوط المخاطر المرتبطة بالتفتقات النقدية الصادرة. ويوضح الجدول ٥ علاقة التحوط العامة تصنف جزء مخاطر إعادة الاستثمار المعرفة في الجدول ٢ والتي يجري التحوط لها بمبادلات أسعار الفائدة.

الجدول ٥ - علاقة التحوط العامة						
الفترة الربع سنوية	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	ن...
مخاطر إعادة تسعير التفتقات النقدية الواردة (الجدول ٢)	١٤,١٠٠	١٢,٦٨٩	١١,٦٨٧	٩,٧٠٠	٩,٤٠٩	xxxx
المبادلات المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (الجدول ٤)	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	xxxx
النسبة المئوية للمخاطر المتحوط لها	٢٤,٨%	٢٢,٢%	٢٣,١%	٢٧,٨%	٢٨,٧%	xxxx

وقد احتسبت النسبة المئوية للمخاطر المتحوط على أنها النسبة بين المبلغ الوهمي للمبادلات (المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة) القائمة مقسومة على المخاطر الإجمالية. ويلاحظ أنه في الجدول ٥ توجد مسئولية كافية من عمليات إعادة الاستثمار المتوقعة في كل فترة بما يزيد عن الحاجة للتقاص مع القيمة الوهمية للمبادلات المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وبما يفي بالمتطلب المحاسبي القاضى بأن العملية المتوقعة هي محتملة للتحقق.

وإنه ليس من الواضح بنسب للقدر، على كل حال كيف أن مبادلات أسعار الفائدة تتصل تحديداً بمخاطر فرواد التفتق النقدي المصنفة على إنها متحوط لها وكيف أن مبادلات أسعار الفائدة فاعلة في تخفيض هذه المخاطر، أما التصنيف الأكثر تحديداً فهو موضح في الجدول رقم ٦ علاقة التحوط المحددة الواردة أعلاه. فهو يوفر وسيلة ذات معنى لتصوير التصنيف المحدد الأكثر تحديداً للتحوط من خلال التركيز على هدف التحوط

للتخلص من قابلية تغير وتفاوت التدفق النقدي المرتبطة بالتغيرات المستقبلية لأسعار الفائدة والحصول على سعر فائدة يعادل السعر الثابت المتأصل في الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية للتحوط.

إن سعر الفائدة المتوقع من إعادة استثمار التصفقات الواردة وإعادة تسعير الأصول يحسب من خلال ضرب المبالغ الإجمالية المكشوفة بسعر الفائدة الأجل للفترة. على سبيل المثال، الكثف الإجمالي للفترة رقم ٢، والبالغ ١٤١٠٠ ي ضرب في سعر الفائدة الأجل للفترة من ٢ إلى ٥ وهو ٥,٥٠% و ٦,٠٠% و ٦,٥٠% على التوالي لاحتساب الفوائد المتوقعة لتلك الفترات الربع سنوية على أسعار الهيكل الحالي لأسعار الفائدة. ويتم احتساب الفائدة المتوقعة لمتحوط لها بضرب الفائدة المتوقعة لفترة الثلاثة المعنية بالنسبة المتوية للمخاطر المتحوط لها.

الجدول ٦ - علاقة التحوط المحددة						
الهيكل الزمني لأسعار الفائدة						
الفترة الربع سنوية	١ سن	٢ سن	٣ سن	٤ سن	٥ سن	...
الأسعار الفورية	%٥	%٥,٢٥	%٥,٥٠	%٦,٧٥	%٦,١٥	%xxxx
الأسعار الآجلة ^(١)	%٥	%٥,٥٠	%٦	%٦,٥	%٧,٢٥	%xxxx
كشــــــــــــــــف (مخاطر) التقلبات النقدية ومبالغ الفائدة المتوقعة						
فترة إعادة الزمن	المبلغ	الفائدة المتوقعة				
لتسعير	المبقي	الإجمالية				
	لحصول	للمكتوفة				
	العملي					
	المتوقعة	ون	ون	ون	ون	ون
٢	٣ شهور	١٤١٠٠	←	٢١٢	٢٢٩	٢٥٦
٣	٦ شهور	١٢٦٨٩			٢٠٦	٢٣٠
٤	٩ شهور	١١٦٨٧				٢١٢
٥	١٢ شهراً	٩٧٠٠				١٥٧
٦	١٥ شهراً					١٥٧
	النسبة السنوية للمبلغ المتحوط له	%٢٤,٨	%٢٧,٦	%٢٣,١	%٢٧,٨	%xxxx
	(الجدول ٥) في الفترة السابقة الفائدة					
	المتوقعة المتحوط لها	٤٨	٥٢	٤٤	٤٩	xxx

أسعار الفائدة الآجلة احتسب من أسعار الفائدة الفورية وتم تكويرها لأغراض العرض، والعمليات الحسابية المبينة على أسعار الفائدة الآجلة تتم بناءاً على أساس سعر الفائدة الأجل المحتسب ثم يتم تكويره لأغراض العرض.

ولا يهم إذا كان المبلغ الإجمالي المكتشف قد أعيد استثماره في دين طويل الأجل ذي سعر فائدة ثابت أو ذي سعر فائدة متغير، أو في دين قصير الأجل يتم تكويره في كل فترة لاحقة، فخطر التعرض للتغير في سعر الفائدة الآجل يكون هو نفسه. على سبيل المثال، إذا كان مبلغ الـ ١٤١٠٠ قد أعيد استثماره بسعر فائدة ثابت في بداية الفترة ٢ لمدة ستة شهور فإنه يعاد استثماره بفائدة تبلغ ٥,٧٥%. وإن الفائدة المتوقعة تبنى على أسعار الفائدة الآجلة للفترة ٢ وبالبالغة ٥,٥٠% وللفترة ٣ البالغة ٦% وذلك يعادل سعراً وسطياً يبلغ ٥,٥٠% (١,٠٦٠ × ١,٠٥٥) لس ٠,٥ وهو السعر القوري للفترة ٢ للشهور الستة القادمة.

وعلى كل حال، فإن الفائدة المتوقعة من إعادة استثمار التكتلات النقدية الواردة أو إعادة تسعير المبلغ الإجمالي لأول فترة ثلاثة شهور بعد تحقق العملية المتوقعة يتم تصنيفها على أنها متحوط لها. وإن الفائدة المتوقعة الجاري التحوط لها هي المتمثلة بالخانات المظلة. أما للتخصيص الخاص بالفترة اللاحقة فلا يتم التحوط له.

وفي المثال، فإن جزء خط سعر الفائدة الذي يجري التحوط له هو السعر للأجل البالغ ٥,٥٠% للفترة ٢، ومن أجل تقييم فاعلية التحوط واحتساب عدم فاعلية التحوط الفعلي على أساس مستمر، يمكن للمشروع استخدام المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها والمبينة في الجدول ٦ ومقارنتها بالتقديرات المتوقعة للتدفقات النقدية الواردة من الفوائد (على سبيل، المثال في جدول مشابه للجدول رقم ٢)، وطالما كانت التدفقات النقدية للمنتفعة الواردة من الفوائد تزيد عن المتحوط له من التدفقات النقدية الواردة من الفوائد. يمكن للمشروع مقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط لاحتساب الفاعلية الحقيقية للتحوط. وتقلص بمقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية للمنتفعة من الفوائد (إلى المدى الذي تكون فيه أقل من التدفقات النقدية المتحوط لها) مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط.

وصف تصنيف علاقة التحوط

كما ذكر سابقاً، يوجد العديد من الأمور التي يجب تحديدها في تصنيف علاقة التحوط والتي تؤدي إلى تعقيد التصنيف ولكنها ضرورية للحد من عدم الفاعلية الواجب الاعتراف به للأغراض المحاسبية ولتجنب التغيرات غير اللازمة في الأنظمة وإبسك للفترة. والمثال التالي يصف التصنيف بشكل أكمل ويتعرف على النواحي الإضافية للتصنيف والتي لم تظهر في الإيضاحات السابقة.

مثال على التصنيف

الهدف من التحوط

إن الهدف من التصنيف هو إزالة خطر تقلبات أسعار الفائدة خلال مدة التحوط التي هي عمر مبادلة أسعار الفائدة، والحصول فعلياً على سعر فائدة ثابت خلال هذه الفترة يعادل سعر لفائدة الثابت لمبادلة أسعار الفائدة.

نوع التحوط

تحوط التدفق النقدي

أداة التحوط

إن مبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة يتم تصنيفها كأداة تحوط، وهي تحوط لتعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة.

كل عملية إعادة تسعير للمبادلة تحقق التحوط لفترة ٣ شهور من التدفقات النقدية للفوائد والنتيجة من:

- إعادة الاستثمار المتوقع أو إعادة تسعير المبالغ الأساسية المبينة في الجدول ٥.
- الاستثمارات أو عمليات إعادة التسعير غير المرتبطة والتي تحصل بعد تواريخ إعادة تسعير المبادلة طيلة مدة عمرها ويدخل فيها مقترضون أو مقرضون آخرون.

البند المتحوط له - عام

البند المتحوط له هو جزء من التدفقات النقدية الواردة الإجمالية من الفوائد التي ستتحقق من إعادة استثمار أو إعادة تسعير التدفقات النقدية المعروضة في الجدول رقم ٥ والمتوقع تحققها خلال الفترات الواردة في ذلك الجدول. وإن الجزء الجاري التحوط له من التدفقات النقدية من الفوائد له ثلاث عناصر:

- المبلغ الأساسي (رأس المال) الذي يؤدي إلى ارتفاع التدفقات النقدية للفوائد والفترة التي يحصل خلالها،

يتمتع...

... يتبع

مثال على التصنيف

• عنصر سعر الفائدة، و

• العنصر الزمني أو الفترة التي يغطيها التحوط.

البند المتحوط له - عنصر المبلغ الأساسي (رأس المال)

إن جزء التكاليف النقدية للوفاء والذي يجري للتحوط له هو المبلغ المتأتي من أول جزء من المبالغ الأساسية الجاري إستثمارها أو إعادة تسعيرها في كل فترة:

• والذي يساوي مجموع المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة للمستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة والمخصصة كدوات تحوط وتكون قلزمة في الفترة التي يعاد فيها الإستثمار أو التسعير، و

• والذي يقابل المبالغ الأساسية الأولى لمخاطر التكتف النقدي التي تستثمر أو يعاد إستثمارها بتاريخ أو بعد مبادلات أسعار الفائدة.

البند المتحوط له - عنصر سعر الفائدة

إن الجزء الجاري التحوط له من تغير أسعار الفائدة هو للتغير في:

• الجزء لداائن من سعر الفائدة التي تكف على المبلغ الأساسي المستثمر أو المعاد تسعيره والمساوي للخطر الإئتماني الضمني في مبادلة أسعار الفائدة، وهو الجزء من سعر الفائدة عند الإستثمار الذي يساوي هامش الفائدة في مبادلة أسعار الفائدة مثل سعر الفائدة بين البنوك، و

• عنصر منحني العائد لأسعار الفائدة المساوي لفترة إعادة التسعير لمبادلة أسعار الفائدة المخصصة كأداة تحوط.

البند المتحوط له - مدة التحوط

إن فترة التعرض لتغيرات أسعار الفائدة على جزء مخاطر التكتف النقدي لجاري التحوط لها هي:

• الفترة من تاريخ التخصيص إلى تاريخ إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة التي تحصل خلال الفترة الربع سنوية التي تتحقق فيها العملية المتوقعة وأيس قبل ذلك،

• يسري مفعولها للفترة ما بعد تحقق العملية للمتوقعة والمساوية لمدة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة.

من المهم الاعتراف أن المبادلات لا تتحوط لمخاطر التكتف النقدي لإستثمار منفرد طويلة مدة وجوده. فالمبادلات تخصص للتحوط لأخطار التكتف النقدي الناتجة عن الإستثمارات المختلفة للمبالغ الأساسية وعمليات إعادة التسعير التي تحصل خلال كل فترة إعادة تسعير للمبادلات لكامل متنها. والمبادلات تتحوط فقط للوفاء المتركمة التي تحصل في الفترة الأولى التالية لإعادة الإستثمار. وهي تتحوط لأثر التكاليف النقدية الناتج من تغيرات أسعار الفائدة التي تحصل حتى تاريخ إعادة تسعير المبادلة. أما التعرض للتغيرات في الأسعار للفترة من إعادة تسعير المبادلة إلى تاريخ إعادة إستثمار التكاليف النقدية الواردة أو إعادة تسعير الأصول ذات الفائدة للمتغيرة والمتحوط لهما فهو تعرض غير محوط له. وعند إعادة تسعير المبادلة يثبت سعر الفائدة على المبادلة إلى تاريخ إعادة التسعير التالي وتحديد تركم تسديدات المبادلة الصافية، أي تغير في أسعار الفائدة بعد ذلك التاريخ إذا كان يؤثر على التكاليف النقدية الواردة من الفوائد لا يعود متحوطا له للأغراض المحاسبية.

أهداف التصنيف

اعتبارات الأنظمة

يمكن الاستغناء عن قدر كبير من متطلبات المتابعة وإمسك الدفاتر من خلال تصنيف كل إعادة تسعير لمبادلة أسعار الفائدة على أنها تحوط لمخاطرة للتدفق النقدي من عمليات إعادة الاستثمار للتدفقات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة لجزء فقط من عمر الأصول المعنية. وسيكون هناك قدر كبير ضروري من المتابعة وإمسك الدفاتر لو أن المبادلات عوضاً عن ذلك صُنفت كتحوط لخطر التدفق النقدي من الاستثمارات المتوقعة للمبالغ الأساسية وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة وذلك لكامل عمر هذه الأصول.

إن هذا النوع من التصنيف يتجنب تعديل الأساس عند حدوث العمليات المتوقعة (الفترة ٩٧-٩٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) لأن جزءاً من مخاطر التدفق النقدي الجاري التحوط له هو ذلك الجزء الذي سيكون معترفاً به في الإيرادات في الفترة التالية مباشرة للعمليات المتوقعة والتي تقبل التسديدات الدورية للتقنية الصافية على المبادلة. أما لو كان التحوط سيغطي كامل عمر الأصول الجاري تملكها فسيكون من الضروري ربط مبادلة أسعار الفائدة محددة مع الأصل الجاري تملكه. وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أداة ذات سعر فائدة ثابت، فإن القيمة العادلة للمبادلة التي حققت التحوط لتلك العملية سيتم إعادة تصنيفها وإخراجها من حقوق الملكية لتعديل أساس الأصل الذي تمت حيازته. عندئذ لا بد من إلغاء المبادلة أو إعادة تعيينها في علاقة تحوط أخرى. وإذا كانت معاملة التنبؤ هي شراء أصل متغير السعر، فإن المبادلة ستستمر في علاقة التحوط ولكن لا بد من تتبعها بأثر رجعي وصولاً إلى الأصل الذي تم شراؤه من أجل الاعتراف بمبالغ القيمة العادلة على المبادلة المعترف بها في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة عند عملية البيع اللاحقة للأصل.

وسيلزم عندئذ إنهاء المبادلة أو إعادة تخصيصها في علاقة تحوط أخرى، وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أصل ذا فائدة متغيرة، فإن المبادلة سوف تستمر في علاقة التحوط ولكن سيلزم تتبعها وإرجاعها إلى الأصل الذي تمت حيازتها بحيث أن أية مبالغ قيمة عادلة للمبادلة اعترف بها في حقوق الملكية سوف يعترف بها في الإيرادات عند بيع الأصل ذا الفائدة المتغيرة.

وهذا النوع من التصنيف ينتج أيضاً قدراً كبيراً من المرونة في اتخاذ قرار حول كيفية إعادة استثمار التدفقات النقدية عند تحققها. فحيث أن المخاطرة المتحوط لها تعود فقط لفترة واحدة تقابل فترة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة للصنف كدالة تحوط، فإنه ليس من الضروري أن يتم بتاريخ التخصيص تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيعاد استثمارها في أصول ذات سعر فائدة ثابت أو سعر فائدة متغير أو أن يتم عند إجراء التخصيص تحديد العمر الزمني للأصل الذي سيتم حيازته.

اعتبارات الفاعلية

إن عدم الفاعلية يمكن تخفيضه تخفيضاً كبيراً من خلال تصنيف جزء محدد من مخاطر تدفق نقدي على أنه متحوط له.

- عدم الفاعلية الناتج من الفروقات الإئتمانية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع والمتحوط له يمكن إزالته من خلال تصنيف مخاطرة التدفق النقدي للمتحوط له على أنها المخاطرة التي تعزى إلى التغيرات في أسعار الفائدة المقابلة للأسعار للكلمة في المبادلة، مثل منحني الأسعار أ. وهذا النوع من التحوط يمنع التغيرات الناتجة من تغيرات هولمز الإئتمان من أن تعتبر عدم فاعلية.

- عدم الفاعلية الناتج عن الفروقات الزمنية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع والمتحوط له تتم إزالته من خلال تصنيف مخاطرة أسعار الفائدة الجاري التحوط لها على أنها مخاطرة تتعلق بالتغيرات

في الجزء من منحنى العائد المقليل للفترة التي يتم فيها إعادة تسعير الجزء ذي الفائدة المتغيرة من مبادلة أسعار الفائدة.

- يتم إزالة عدم الفعالية الذي يُعزى إلى تغيرات سعر الفائدة التي تحدث بين تاريخ إعادة تسعير تبادلات سعر الفائدة و تاريخ المعاملات المتنبأ بها ببساطة من خلال عدم تحوط تلك الفترة من الوقت. إن الفترة التي تبدأ من إعادة تسعير التبادل وحدثت المعاملات المتنبأ بها في الفترة مباشرة بعد إعادة تسعير التبادل هي ببساطة غير محوطة. ولهذا، فإن الفرق بين التواريخ لا يؤدي إلى عدم فعالية.

الإعترابات المحاسبية

إن إمكانية التأهل لمحاسبة التحوط باستخدام المنهجية الموصوفة هنا تلك الإمكانية مبنية على العديد من النصوص في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ وعلى لتغيرات المتعلقة بمتطلباتها. وإن بعض النصوص والتغيرات الرئيسية التي توفر الأسس لمحاسبة التحوط قد تم وصفها في الإجابة على السؤال ٢.٦.و المتعلق باعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر سعر الفائدة على أساس صاف. وبعض النصوص والتفسيرات الإضافية والمؤيدة هي موضحة فيما يلي.

التحوط لجزء من التعرض للمخاطر

إن المقدرة على التعرف والتحوط لجزء فقط من مخاطر التتفق النقدي الناتج من إعادة استثمار التكاليف النقدية أو إعادة تسعير الأدوات ذات سعر الفائدة المتغير تستند إلى الفقرة ٨١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابات على السؤال ٢.٦.و المسألة (ك) و السؤال ١٧.٢.و المتعلقين بالتحوط لجزء من المدة الزمنية.

التحوط لمخاطر متعددة بآداة منفردة

إن المقدرة على تخصيص مبادلة أسعار فائدة واحدة كتحوط لتعرض التتفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة الناتجة من عدة عمليات إعادة استثمار للتكاليف النقدية الواردة أو عمليات إعادة تسعير للأصول ذات سعر الفائدة المتغير والتي تحصل عبر عر المبادلة تستند إلى الفقرة ٧٦ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابة على السؤال ١٢.١.و للمتعلق بالتحوط لأكثر من نوع ولحد من المخاطر.

التحوط لمخاطر متعلقة في محفظة

إن المقدرة على تحديد العملية المتوقعة الجاري التحوط لها كجزء من تعرض التكاليف النقدية لمخاطر أسعار الفائدة لجزء من مدة الاستثمار الذي ينتج دفعات الفائدة دون أن يحدد التصنيف العمر المتوقع للأداة وما إذا كانت تعطي فائدة ثابتة أم متغيرة تلك المقدرة مؤسسة في الإجابة على السؤال ٢.٦.و المسألة (١)، والتي تنص على أن البنود في المحفظة ليس من الضروري أن تكون لها نفس التعرض الإجمالي للمخاطر شريطة أن تشترك في نفس المخاطر التي من أجلها يتم تصنيف البنود على إنها متحوط لها.

إنهاء التحوطات

إن القدرة على إلغاء تصنيف العملية المتوقعة (مخاطر التتفق النقدي لإستثمار أو إعادة تسعير تحصل بعد تاريخ إعادة تسعير المبادلة) كبند متحوط له قد عالجتها الفقرة رقم ١٠١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ المتعلقة بإنهاء التحوطات. فبينما أن جزءاً من العملية المتوقعة لا يعود متحوطاً له فإن مبادلة أسعار الفائدة لا يتم إلغاؤها ونظراً لكثرة تحوط للعمليات المتبقية في السلسلة التي لم تحصل بعد. على سبيل المثال، نفترض أن مبادلة أسعار فائدة بقي من متبها منه واحدة وخصصت للتحوط لسلسلة من ثلاث عمليات ربع سنوية لإعادة استثمار التكاليف النقدية. فإن إعادة الاستثمار التالية للتكاليف النقدية تحصل بعد ٣ شهور، وعند إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة بعد ثلاثة شهور بسعر الفائدة المتغير السائد حينئذ فإن الجزء الثابت والجزء المتغير في مبادلة أسعار الفائدة يصبحان معروفين ولا يوفران حماية تحوطية للشهور الثلاثة التالية. فإذا لم

تحصل العملية المتوقعة التالية إلا بعد ثلاثة أشهر وعشرة أيام فإن فترة الأيام العشرة المتبقية بعد إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة لا تكون مشمولة بالتحوط.

و.٤.٦. محاسبة التحوط : الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي

عقد صرف أجل مخصص كدالة تحوط على سبيل المثال، في علاقة تحوط لإستثمار صالفي في منشأة أجنبية. هل يسمح بإطفاء الخصم أو العلاوة لعقد الصرف الأجل في الأرباح أو الخسائر الصافية عبر مدة العقد ؟

كلا. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن إطفاء العلاوة أو الخصم الخاص بعقد صرف أجل. والمشتغلت نقض دائما بالقيمة العادلة في الميزانية. وإن أي ربح أو خسارة نتيجة لتغير القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل يدخلان دائما في الأرباح أو الخسائر الصافية ما لم يتم تخصيص عقد الصرف الأجل وكان فاعلا كدالة تحوط في تحوط تنقذ أو كتحوط لإستثمار صاف في منشأة أجنبية، حيث يدخل الجزء الفاعل من الربح أو الخسارة في حقوق الملكية. وفي تلك الحالة، فإن المبالغ التي تدخل في حقوق الملكية يتم نقلها إلى الأرباح أو الخسائر الصافية عندما تتحقق التغيرات النقدية المتحوط لها أو عند التخلص من الإستثمار الصافي حسبما يكون مناسباً. وبموجب الفقرة ٧٤ (ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن عنصر الفائدة (القيمة الزمنية) للقيمة العادلة للعقد الأجل يمكن إستخدامها من علاقة التحوط المخصصة. وفي تلك الحالة، فإن التغيرات في جزء عنصر الفائدة من القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية.

و.٥.٦. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١- تحوط للقيمة العادلة للأصل مقبلة بالتكلفة

إذا تم التحوط للبيع المستقبلي لسفينة مسجلة بالتكلفة التاريخية وذلك ضد مخاطر الصلة من خلال افتراض عملة أجنبية، فهل يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ إعادة قياس السفينة بما يعكس التغيرات في أسعار الصرف رغم أن أساس القياس الأصل هو التكلفة التاريخية ؟

كلا. ففي تحوط القيمة العادلة يعاد قياس البند المتحوط له. وعلى كل حال، لا يمكن أن يصنف افتراض العملة الأجنبية على أنه تحوط للقيمة العادلة للسفينة لأن السفينة لا تتضمن أي مخاطرة عملة أجنبية يمكن قياسها بشكل منفصل. فإذا توفرت شروط محاسبة التحوط الواردة في الفقرة ٨٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن فرض العملة الأجنبية يمكن تصنيفه كتحوط تنقذات نقدية للبيع المتوقع وبذلك للعملة الأجنبية. وليس هناك إعادة قياس للبند المتحوط له في تحوط التناقض النقدي.

إيضاح ذلك: شركة شحن في الدنمارك لها شركة تابعة في الولايات المتحدة ولها نفس العملة (الكرونة الدنماركية). وتستعمل شركة الشحن أسلوب المعالجة القطعية الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس سفنها بالتكلفة التاريخية مطروحا منها الاستهلاك في بياناتها المالية الموحدة. وبموجب الفقرة ٢٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢١ فإن السفن تسجل بالكرونة الدنماركية باستعمال سعر للصرف التاريخي، ومن أجل التحوط كليا أو جزئيا لمخاطر أسعار الصرف المحتملة عند التخلص من السفن ببيعاً بالدولار ، فإن شركة الشحن في المعتاد تقوم بتمويل مشترياتها من السفن بقروض بالدولار.

في هذه الحالة، يمكن تخصيص الافتراض بالدولار (أو جزء منه) كتحوط تنقذ نقدي للبيع المتوقع للسفينة التي تم تمويلها بالافتراض شريطة أن يكون البيع محتملا جدا كمن يكون على سبيل المثال، متوقفاً حصوله في المستقبل القوي، ومبلغ عائد البيع المخصص على أنه متحوط له يساوي مبلغ القرض بالعملة الأجنبية المخصص كدالة تحوط. وبالنسبة للأرباح والخسائر الناتجة عن عقد القرض والتي تقرر أنها تشكل تحوطاً

فاعلا البيع المتوقع فيحترف بها مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية حسب
الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

ز.١ الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة

المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ يقضي بأن يكون القياس بالقيمة العادلة للأصول المالية المصنفة على إنها متوفرة للبيع (AFS) والأصول والالتزامات المالية المصنفة على إنها للمتاجرة. وما لم يكن الأصل أو الالتزام المالي مخصص كأداة تحوط تنفق نقدي، فإن التغيرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المتداولة تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية، والتغيرات في القيمة العادلة للأصول المتوفرة للبيع تدخل إما في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية تبعاً لمبدأ (AFS). فما هي الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بمبالغ تغيرات القيمة العادلة خلال الفترة التي يغطيها التقرير ؟

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن البنود الهامة للإيرادات، والنفقات والأرباح والخسائر سواء دخلت في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، وهذا الإفصاح يشمل بنوداً هامة من الإيرادات، والنفقات والأرباح والخسائر ناتجة عن إعادة قياس القيمة العادلة، لذلك يوضح المشروع عن التغيرات الهامة في القيم للعادلة مع التمييز بين التغيرات التي أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية والتغيرات التي أدخلت في حقوق الملكية. كما يعطي تحليلاً للتغيرات التي تتعلق بما يلي:

- (أ) الأصول المتوفرة للبيع، مبنية بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ الذي نقل من حقوق الملكية وتم الاعتراف به في ربح أو خسارة الفترة؛ و
 - (ب) الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبنية بشكل منفصل تلك التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية (١) المحددة أنها كذلك عند الاعتراف المبدئي. (٢) للمصنفة لأنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
- (ج) أدوات التحوط.

لا يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ولا يمنع الإفصاح عن مكونات التغير في القيمة العادلة بالطريقة التي تصنف بها البنود للأغراض الدخلية. على سبيل المثال، يمكن لبنك أن يختار الإفصاح بشكل منفصل عن التغير في القيمة العادلة للمشتقات بما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ على عدة أنواع على إنها للمتاجرة ولكن البنك يصنفها كجزء من نشاطات إدارة المخاطر خارج محفظة التداول.

إضافة إلى ذلك، تتطلب الفقرة ٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن القيم المسجلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بعرض منفصل لـ: (١) المصنفين.

ز.٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٧ - محاسبة التحوط: بيان للتدفقات النقدية

كيف يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط في بيانات التدفق النقدي ؟

إن التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يتم تصنيفها كشاملات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية مبنية على التدفقات النقدية الناجمة من البند المتحوط له. ورغم أن المصطلحات في المعيار المحاسبي الدولي ٧ لم يتم تحديثها لتتسم مع المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن التدفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يجب تصنيفها في بيان التدفق النقدي بما يتفق مع تصنيف هذه الأدوات كأدوات تحوط بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

معايير المحاسبة الدولية ٤٠

الاستثمارات العقارية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ١٨

المقدمة

معيـار المحاسبة الدولي ٤٠

الإستثمارات العقارية

١	الهدف
٤-٢	النطاق
١٥-٥	تعريفات
١٩-١٦	الإعتراف
٢٩-٢٠	القياس عند الإعتراف
٥٦-٣٠	القياس بعد الإعتراف
ج ٣٢-٣٠	السياسات المحاسبية
٥٥-٣٣	نموذج القيمة العادلة
٥٥-٥٣	عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية
٥٦	نموذج التكلفة
٦٥-٥٧	التحويلات
٧٣-٦٦	الإستبعادات
٧٩-٧٤	الإلصاح
٧٩-٧٤	نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة
٧٨-٧٦	نموذج للقيمة العادلة
٧٩	نموذج التكلفة
٨٤-٨٠	أحكام إنتقالية
٨٢-٨٠	نموذج للقيمة العادلة
٨٤-٨٣	نموذج التكلفة
٨٥	تاريخ النفاذ
٨٦	سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (في علم ٢٠٠٠)
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠
	أساس إستنتاج مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعيار ٤٠ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
	أساس إستنتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية على المعيار ٤٠ (كما هو معدل في علم ٢٠٠٠)

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ "الإستثمارات العقارية" مبين في الفقرة ١-٨٦. تتسوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "المباني والمحاسبة، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السجلات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الممتلكات الإستثمارية" (المصادر علم ٢٠٠٠) وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٤٠ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإخـال التصـيـنات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التـساوـلات والإـتـقـادات الـتي أثـيـرت حـول المـعايير مـن قـبل مـنظـمـي أسـواق الأوراق المـاليـة والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصينيات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء تنقيح محدود للسماح لحصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي بأن توصف على أنها إستثمارات عقارية بموجب شروط محددة. وتشمل تلك الشروط المتطلبات التي تقتضي بأن تستوفي الممتلكات خلافا لذلك تعريف الإستثمارات العقارية، وأنه يجب على المستأجر محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وقيلاس لصل الإيجار الناتج باستخدام نموذج القيمة العادلة. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات العقارية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

مقدمة ٥ يمكن تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية شريطة:

(أ) أن يتحقق باقي تعريف الإستثمارات العقارية؛

(ب) أن يتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقد الإيجار"؛ و

(ج) أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المحدد في هذا المعيار للأصل المعترف به.

مقدمة ٦ يتوفر بديل التصنيف المذكور في الفقرة ٥ مقدمة ٥ على أساس كل ممتلكات على حدة. ولكن، ولأن المعيار يقتضي عموما محاسبة جميع الإستثمارات العقارية بشكل منسجم باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فإنه ما لم يتم اختيار هذا البديل لولحدة من هذه الممتلكات، يتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها إستثمارات عقارية بشكل منسجم على أساس القيمة العادلة.

مقدمة ٧ يقتضي المعيار من المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) ما إذا تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة؛ و

(ب) إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة، ما إذا يتم، وفي أي ظروف يتم، تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات بموجب عقود الإيجار التشغيلية على أنها إستثمارات عقارية.

مقدمة ٨ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه للإستثمارات العقارية بشكل جوهري لفرض البيانات المالية، فإنه لا بد من المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المشمول في البيانات المالية.

مقدمة ٩ يوضح المعيار أنه إذا كانت حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار مصنفة على أنها إستثمارات عقارية، فإن القيد الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك للحصص وليست الممتلكات ذات الصلة.

مقدمة ١٠ إن المعلومات المقارنة مطلوبة لجميع الإصلاحات.

مقدمة ١١ تم دمج بعض التغييرات الهامة في المعيار نتيجة للتعديلات التي قام بها المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كجزء من مشروع للتصنيفات:

(أ) لتحديد التكاليف المشمولة في تكلفة الإستثمارات العقارية ومتى ينبغي إلغاء الإعتراف بالبنود المستبدلة؛

(ب) تحديد متى يكون لمعاملات التبادل (أي المعاملات التي يتم فيها شراء الإستثمارات العقارية مقابل أصول غير نقدية، بشكل كامل أو جزئي) جوهر تجاري وكيف يتم محاسبة هذه المعاملات، سواء أكان لها جوهر تجاري أم لم يكن؛ و

(ج) تحديد محاسبة التعويض من الأطراف الثالثة الإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فُتت أو تم التخلي عنها.

ملخص بالمنهج الذي يقتضيه المعيار

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشآت بأن تختار إما:

(أ) نموذج للقيمة العادلة، وبموجبه يتم قياس الإستثمارات العقارية، بعد القياس الأولي، بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة؛ أو

(ب) نموذج التكلفة. ونموذج التكلفة محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "ويقتضي قياس الإستثمارات العقارية بعد القياس الأولي بالتكلفة المستهلكة (مطروحا منها أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة). وتقوم المنشأة التي تختار نموذج التكلفة بالإفصاح عن القيمة العادلة لإستثماراتها العقارية.

مقدمة ١٣ لا يتوفر الاختيار بين نموذج للقيمة العادلة ونموذج التكلفة للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي اختار تصنيفها ومحاسبتها على أنها إستثمارات عقارية. ويقتضي المعيار أن يتم قياس هذه الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج للقيمة العادلة.

مقدمة ١٤ يختلف نموذج القيمة العادلة عن نموذج إعادة التقييم المسموح به لبعض الأصول غير المالية. وبموجب نموذج إعادة التقييم، يتم الإعتراف بالزيادات في المبلغ المسجل إلى ما فوق القياس المبني على أساس التكلفة على أنها فائض إعادة تقييم. وعلى كل حال، وبموجب نموذج القيمة العادلة، يتم الإعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار من المنشأة أن تطبق النموذج الذي اختارته على جميع إستثماراتها العقارية. لكن لا يعني هذا أن جميع عقود الإيجار التشغيلية المرغوبة ينبغي تصنيفها على أنها إستثماراتها العقارية.

مقدمة ١٦ من الممكن في الحالات الإستثنائية، عندما تتبنى المنشأة نموذج القيمة العادلة، أن يكون هناك دليل واضح على أنه عندما تشتري المنشأة أولاً الإستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة لأول مرة إستثمارات عقارية بعد إتمام البناء أو التطوير، أو بعد التغير في الإستخدام) لن يكون من الممكن تحديد قيمتها للعادلة بشكل موثوق على أسس مستمر. وفي مثل هذه الحالات، يقتضي المعيار أن تقيس المنشأة الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم التصرف الإستثمارات العقارية. ويفترض أن للقيمة المتبقية للإستثمارات العقارية تساوي صفر.

مقدمة ١٧ إن التغيير من نموذج إلى آخر يحدث فقط إذا نتج عن التغيير عرضاً أكثر ملائمة. وينص المعيار أنه من غير المرجح أن يكون هذا هو الحال بالنسبة لتغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة.

مقدمة ١٨ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٤٠ على معيار المحاسبة الدولي ١٧ بالنسبة لمتطلبات تصنيف عقود الإيجار، ومحاسبة عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية وبعض الإفصاحات المتعلقة بالإستثمارات العقارية المؤجرة. وعندما يتم تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنها إستثمارات عقارية، فإن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ يتجاوز معيار المحاسبة الدولي ١٧ في أنه يقتضي أن تتم محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي. وتطبق الفقرات ١٤-١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ على تصنيف عقود إيجار الأراضي والمباني. وتحدد الفقرة ١٨، بشكل خاص، متى يكون من غير الضروري قياس تنصيري الأراضي والمباني لعقود الإيجار هذه بشكل منفصل.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

الاستثمارات العقارية

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في الاعتراف والقياس والإفصاح للاستثمارات العقارية.

٣ من بين أشياء أخرى يتعامل هذا المعيار مع القياس في البيانات المالية للمستاجر للاستثمارات العقارية المحفوظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي والقياس في البيانات المالية للمؤجر للاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، لا يتعامل هذا المعيار مع الأمور المغطاة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" والتي تتضمن:

(أ) تصنيف عقود الإيجار كمعقود إيجار تمويلية أو عقود إيجار تشغيلية؛

(ب) الاعتراف بالداخل من عقود الإيجار المكتسبة من الاستثمارات العقارية (انظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات")؛

(ج) القياس في البيانات المالية للمستاجر للممتلكات المحفوظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي؛

(د) القياس في البيانات المالية للمؤجر للممتلكات المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي؛

(هـ) المحاسبة عن عمليات عقود إيجار البيع وإعادة الاستئجار؛ و

(و) الإفصاح عن عقود الإيجار للتمويلية وعقود الإيجار التشغيلية.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على :

(أ) الأصول البيولوجية المعنية بالأرض والمتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛ و

(ب) حقوق المعادن والإكتشاف لاستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.

تعريفات

٥ تستخدم المصطلحات التالية في المعيار وفق المعاني المحددة لها.

القيمة للمرحلة هي المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية.

التكلفة هي المبلغ النقدي أو النقد المعادل المنفوع أو القيمة العادلة للعرض الآخر المعطى للحصول على الأصل في وقت الإمتلاك أو الإنشاء، أو عندما يكون ملائماً، المبلغ الذي يعزى للأصل عند الإفصاح الأولي بما يتفق مع المتطلبات المحددة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال توضيحي، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الرفع على أساس الأسهم".

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبدلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

الاستثمارات العقارية هي الممتلكات (أرض أو مبنى - أو جزءاً من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما وليس من :

- (أ) الاستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية؛ أو
- (ب) البيع في السياق العادي للعمل.

الممتلكات المشغولة من المالك هي الممتلكات المحتفظ بها (من قبل المالك أو من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) للإستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

٦ يمكن تصنيف حصة الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي ومحاسبتها كممتلكات استثمارية إذا، وفقط إذا، استوفت الممتلكات خلافاً لذلك تعريف الممتلكات الاستثمارية واستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات ٣٣-٥٥ للأصل المعترف به. ويتوفر بديل التصنيف هذا على أساس كل ملكية على حدة. وما أن يتم اختيار بديل التصنيف هذا لحصة الممتلكات هذه المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي، تتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها ممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة. وعندما يتم اختيار بديل التصنيف هذا ويتم تضمين الحصة للمصنفة كذلك في الإفصاحات التي تلتزم بها الفقرتان ٧٤ و ٧٨.

٧ يحتفظ بالاستثمارات العقارية لاكتساب إيرادات إيجالية أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كليهما، وبالتالي فإن الاستثمارات العقارية تولد تكلفات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع وهذا هو الذي يميز الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد السلع والخدمات (أو استخدام الممتلكات لأغراض الإدارة) يولد تكلفات نقدية لا تمزاً بالتحديد للممتلكات ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" على الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

٨ ما يلي أسئلة على الاستثمارات العقارية :

- (أ) أرض محتفظ بها لارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل.
- (ب) أرض محتفظ بها حالياً بهدف مستقبلي غير محدد. (إذا لم يحدد المشروع الهدف فإنه يستخدم الأرض أما كممتلكات مشغولة من قبل المالك أو لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل وتعتبر الأرض محتفظاً بها للارتفاع في قيمتها الرأسمالية).
- (ج) مبنى مملوك من المشروع معد التقرير (أو محتفظ به من قبل مشروع معد التقارير بموجب عقد إيجار تمويلي) وتم إستجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.
- (د) مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

٩ فيما يلي هي أمثلة على البنود التي ليست إستثمارات عقارية وبالتالي تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) ممتلكات محتفظ بها لبيعها في الميقات العادي للعمل أو في عملية الإنشاء أو التطوير لمثل ذلك البيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون")، ومثل ذلك الممتلكات التي تم الحصول عليها حصرياً بنية استعمالها لاحقاً في المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) الممتلكات التي تم إنشاؤها أو تطويرها نيابة عن الأطراف الأخرى (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء").

(ج) الممتلكات المشغولة من المالك (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) متضمناً (من بين أشياء أخرى) الممتلكات المحتفظ بها للإستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المحتفظ بها لتطويرها مستقبلياً واستخدامها لاحقاً كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المشغولة من قبل الموظفين (سواءً دفع الموظفين أم لم يدفعوا الإيجار بسعر السوق) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر استعمالها.

(د) الممتلكات التي تم إنشاؤها أو تطويرها للإستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على تلك الممتلكات إلى أن يتم الإنتهاء من الإنشاء أو التطوير وفي ذلك الوقت تصبح إستثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار. ومهما يكن فإن هذا المعيار ينطبق على الإستثمارات العقارية القائمة حالياً التي تم إعادة تطويرها للإستخدام المستقبلي المستمر كإستثمارات عقارية (انظر الفقرة ٥٨).

(هـ) الممتلكات التي تم تأجيرها لمشاة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

١٠ تتضمن بعض الممتلكات جزءاً منها محتفظ به لاكتساب إيرادات إيجارية أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية وجزءاً آخر محتفظ به للإستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية. إذا كان بالإمكان بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن المشروع يحاسب عن هذه الأجزاء بشكل منفصل. إذا لم يكن بالإمكان بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل فإن الممتلكات هي إستثمارات عقارية فقط إذا كان جزءاً هاماً محتفظ به في الإستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو للخدمات أو للأغراض الإدارية.

١١ في حالات معينة يقوم المشروع بتقديم خدمات مساعدة إضافية لشاغلي الممتلكات المحتفظ بها من قبل المشروع. يعامل المشروع تلك الممتلكات كإستثمارات عقارية إذا كانت الخدمات هي عنصر غير هام نسبياً من الترتيب ككل. ومثل على ذلك هو عندما يقوم مالك مبني مكاتب بتقديم خدمات الأمن والصيانة للممتأجرين الذي يشغلون المبني.

١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة عنصر أكثر أهمية ومثل على ذلك، إذا كان المشروع يمتلك ويدير فندقاً حيث أن الخدمات المقدمة للزلاء هي عنصر مهم من الترتيبات ككل وبالتالي فإن الفندق المدار من قبل المالك هو ممتلكات مشغولة من قبل المالك وليس إستثمارات عقارية.

١٣ قد يكون من الصعب تحديد فيما إذا كانت الخدمات المساعدة الإضافية مهمة كثيراً حيث لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية. فطلي مبييل المثال يقوم مالك الفندق في بعض الأحيان بتحويل مسؤوليات معينة لأطراف أخرى بموجب ترتيبات عقد تكون شروط مثل تلك الترتيبات التعاقدية مختلفة بشكل واسع. وفي أحد نهائيات هذه السلسلة فإن وضع المالك من الممكن في الجوهر أن يكون مستمراً غير فعال وفي النهاية الأخرى لهذه السلسلة فإنه يمكن أن يكون المالك قد استقطب من الخارج من يقوم بالوظائف اليومية بينما لمحتفظ بالتعرض الهام للتغيرات في التكاليف النقدية المولدة من تشغيل الفندق.

١٤ إن الحكم الشخصي مطلوب لتحديد ما إذا كانت الممتلكات تتأهل كإستثمارات عقارية. على المشروع أن يطور الأساس بحيث يمكنه من ممارسة الحكم الشخصي بشكل متماثل وفقاً لتعريف الإستثمارات العقارية والإرشاد ذا العلاقة في الفقرات من ٧-١٣. تتطلب الفقرة ٧٥ (ج) من المشروع أن يفصح عن الأساس عندما يكون التصنيف صعباً.

١٥ في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل الشركة الأم أو شركة تابعة له. وعليه لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية في البيانات المالية للموحدة التي تتضمن كلا المشروعين وذلك لأن الممتلكات هي مشغولة من قبل المالك من وجهة نظر المجموعة ككل. ومهما يكن فبأن من وجهة نظر المشروع المنفرد والذي يملكها فإن الممتلكات تعتبر إستثمارات عقارية إذا كانت تحقق التعريف في الفقرة ٥ وبالتالي فإن المؤجر يعمل للممتلكات كإستثمارات عقارية في البيانات المالية المنفردة.

الإعتراف

١٦ يجب الإعتراف بالإستثمارات العقارية كصل عندما وفقط عندما :

- (أ) إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالإستثمارات العقارية إلى المشروع أو
- (ب) يمكن قياس تكلفة الإستثمارات العقارية بموثوقية.

١٧ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف إستثماراتها العقارية في الوقت الذي يتم فيه تكديدها. وتشمل هذه التكاليف على التكاليف التي يتم تكديدها مبدئياً لشراء الإستثمارات العقارية والتكاليف التي يتم تكديدها لاحقاً من أجل الإضافة للممتلكات، أو استبدال جزء منها أو خدمتها.

١٨ بموجب مبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، لا تعترف المنشأة بتكاليف الترخيم اليومية للممتلكات في المبلغ المسجل للإستثمارات العقارية. وبدلاً من ذلك، يتم الإعتراف بهذه التكاليف في حساب الربح أو الخسارة كما يتم تكديدها. إن تكاليف الخدمة اليومية هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمل والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشمل تكاليف الأجزاء الثانوية. وغالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بعمليات إصلاح وصيانة الممتلكات.

١٩ يمكن أن يكون قد تم شراء أجزاء من الإستثمارات العقارية من خلال الاستبدال. على سبيل المثال، يمكن أن تكون الجدران الداخلية بديلاً للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإعتراف، تعترف المنشأة بتكلفة استبدال جزء من الإستثمارات العقارية القائمة في المبلغ المسجل للإستثمارات العقارية في الوقت الذي يتم فيه تكبد تلك التكلفة إذا تم تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار.

القياس عند الإعتراف

٢٠ يجب قياس الإستثمارات العقارية مبدئياً بتكلفتها ويتوجب تضمين تكاليف العمليّة في القياس المبدئي.

٢١ تتكلف تكلفة الاستثمارات العقارية التي تم شراؤها من سعر شراؤها ونية مصاريف مباشرة من الممكن نسبها للأصل. تتضمن المصاريف المباشرة التي يمكن نسبها على سبيل المثال الأتعاب المهنية الخاصة بالخدمات القانونية وضرائب تحويل الممتلكات وتكاليف العناية الأخرى.

٢٢ إن تكلفة الاستثمارات العقارية التي تم إنشاؤها ذاتياً هي تكلفتها عند تاريخ انتهاء الإنشاء أو التطوير. وحتى ذلك التاريخ يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦. وفي ذلك التاريخ تصبح الممتلكات إستثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار (انظر الفقرات ٥٧ (أ) و ٦٥ (أ)).

٢٣ لا تتم زيادة تكلفة الاستثمارات العقارية بـ:

- (أ) بتكاليف بدء التشغيل (إلا إذا كانت ضرورة لوضع الممتلكات في حالتها العاملة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة)،
- (ب) وخسائر الإفتتاح الأولية المتكبدة قبل تحقيق الاستثمارات العقارية للمستوى المخطط له من الإشغال، أو
- (ج) أو المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

٢٤ إذا تم تأجيل تسديد الاستثمارات العقارية، فإن تكلفتها هي معادل المعر النقدي ويتم الاعتراف بالفرق ما بين هذا المبلغ وإجمالي النفقت كمصرف فائدة على مدى فترة الإئتمان.

٢٥ تكون للتكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار والمصنفة على أنها إستثمارات عقارية كما هو منصوص عليه لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، أي أنه يتم الاعتراف بالأصل بالقيمة العادلة للممتلكات أو القيمة الحافية لأقل دفعات الإيجار - أيهما أقل. ويتم الاعتراف بمبلغ مكافئ على أنه التزام وفقاً لنفس تلك الفقرة.

٢٦ تُعمل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنها جزء من دفعات الإيجار الأقل لهذا الغرض، وبالتالي يتم شملها في تكلفة الأصل، لكن يتم استثنائها من الالتزام. إذا تم تصليف حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار على أنها إستثمارات عقارية، فإن البند الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليس الممتلكات ذات الصلة. وتبين الفقرات ٣٣-٥٢ الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص الممتلكات فيما يخص نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضاً بتحديد القيمة العادلة عندما تستخدم تلك القيمة على أنها تكلفة لأغراض الاعتراف الأولي.

٢٧ يمكن شراء واحدة أو أكثر من الاستثمارات العقارية مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقش التالي إلى عملية مبدلة أصل غير نقدي واحد مقابل آخر ولكنه ينطبق أيضاً على جميع التبادلات المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة مثل هذه الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة ما لم (أ) تقتصر معاملة التبادل للجوهر التجاري، أو (ب) ما لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بشكل موثوق. ويتم قياس الأصل المشتري بهذه الطريقة حتى لو لم تستطع المنشأة مباشرة أن تلغي الاعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشتري بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه تغير تكلفتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملات التبادل جوهرًا تجاريًا إذا:

(أ) كان شكل التكاليف النقدية للأصل المستلم (المخاطر والفوتيت والمبلغ) يختلف عن شكل التكاليف النقدية للأصل المنقول، أو

(ب) تغيرت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة نتيجة للتبادل، و

(ج) كان الفرق بين (أ) أو (ب) كبيرًا مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري، ينبغي أن تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التكاليف النقدية قبل الضريبة. ويمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن تضطر المنشأة للقيام بحسابات مفصلة.

٢٩ تكون القيمة العادلة للأصل التي لا توجد لها معاملات سوق مقارنة قليلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان للتغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ليس كبيرًا لذلك الأصل، (ب) أو إذا كان من الممكن على نحو معقول تقييم واستخدام احتمالات التقديرات المختلفة ضمن المدى في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندئذٍ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم واضحة بشكل أكبر.

القياس بعد الإعراف

السياسات المحاسبية

٣٠ مع الاستثناء المدون في الفقرة ٣٢ و ٣٤، على المنشأة أن تختار نموذج للقيمة العادلة في الفقرات ٣٢-٥٥ أو نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ كمسياسة محاسبية له ويتوجب عليه تطبيق تلك السياسة على جميع استثماراته العقارية.

٣١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أن التغير الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتم فقط إذا كان التغير سوف ينتج عنه عرضًا أكثر ملائمة للأحداث أو المعلومات، في البيانات المالية للمشروع. أنه من غير المحتمل الشديد أن ينتج عن التغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرضًا أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات في البيانات المالية للمشروع.

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، لهدف القياس (نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (نموذج التكلفة). يشجع المشروع، ولكن ليس مطلوبًا منه، أن يحدد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية على أساس التقييم من قبل مقيم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع ولوعية الإستثمارات العقارية التي تقيمها.

٣٢ يمكن للمنشأة:

- (أ) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية التي تدعم الالتزامات التي تنفع عقدا مرتبطا مباشرة بالقيمة العادلة، أو العوائد من، الأصول المحددة بما في ذلك تلك الاستثمارات العقارية؛ و
- (ب) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية الأخرى، بخض النظر عن الاختيار في البند (أ).

٣٢ ب. تدير بعض شركات التأمين والمنشآت الأخرى صندوق ممتلكات داخلي يصدر وحدات إسمية، بحيث يحتفظ المستثمرون ببعض الوحدات في عقود مبرمة وتحتفظ المنشأة بالبيع الأخر. ولا تسمح الفقرة ٣٢٠ للمنشأة بأن تقيس الممتلكات المحتفظ بها من قبل الصندوق بشكل جزئي بالتكلفة وبشكل جزئي بالقيمة العادلة.

٣٢ ج. إذا اختارت المنشأة نمائج مختلفة للفئتين المذكورتين في الفقرة ٣٢٠، يتم الإعتراف ببيع الاستثمارات العقارية بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نماذج مختلفة بالقيمة العادلة ويتم الإعتراف بالتغير التراكمي للقيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وبما أن ذلك، إذا تم بيع استثمارات عقارية من مجموعة معينة يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يستخدم فيها نموذج التكلفة، تصبح القيمة العادلة للممتلكات في تاريخ البيع هي قيمتها الافتراضية.

نموذج القيمة العادلة

٣٣ عندما تكون حصة الممتلكات المعدة للإيجار بموجب عمليات الإيجار مصنفة كإفادات استثمارية بعد الإعتراف المبني، يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج القيمة العادلة أن يقيس جميع استثماراته العقارية بالقيمة العادلة لها ما عدا في الحالات الإستثنائية الموصوفة في الفقرة ٥٣.

٣٤ بموجب الفقرة ٦، والفقرة ٣٠ ليست مختارة، ونموذج القيمة العادلة يجب أن يطبق.

٣٥ يتوجب تضمين المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها.

٣٦ القيمة العادلة للإستثمارات العقارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة (انظر الفقرة ٥). تستثنى القيمة العادلة تحديداً تقرير السعر للتقدير المضخم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل بشروط شاذة وعمليات بيع، وإعادة استئجار، والإعبارات الخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

٣٧ يحدد المشروع القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن يتكبدها المشروع في البيع أو استبعاد آخر.

٣٨ يجب أن تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما بتاريخ الميزانية العمومية.

٣٩ إن القيمة العادلة هي محددة بوقت في تاريخ معين. وذلك لأن الأسواق ولحوال السوق من الممكن أن تتغير وبالتالي فإن القيمة المقدرة من الممكن أن تكون غير صحيحة أو غير ملائمة في وقت آخر. يفترض تعريف القيمة العادلة أيضاً التبادل المتزامن وإيهاء لاتعاقد بدون أية تغيرات في السعر والتي من الممكن أن تتم في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة إذا كان التبادل وإيهاء لاتعاقد ليس متزامناً.

١٠. تعكس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، من بين أشياء أخرى، دخل الإيجار لمعقد إيجار جارية والفتراضات معقولة ومعززة تمثل وجهة نظر السوق بخصوص ماذا تتوقع الأطراف المطلعة والراغبة من دخل الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الظروف الحالية للسوق. وتعكس أيضاً، على أساس مشابه، أي تكافؤات نقدية صاندة (بما في ذلك دفعات الإيجار والتكافؤات الصاندة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص الممتلكات. وتعكس بعض تلك التكافؤات الصاندة في الالتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتكافؤات الصاندة التي لا يتم الاعتراف بها في البيانات المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال الدفعات الدورية مثل الإيجارات المشروطة).

٤١. تحدد الفقرة ٢٥ أساس الاعتراف الأولي بتكلفة حصة معينة في الممتلكات المؤجرة. وتتضمن الفقرة ٣٣ بأن يتم إعادة قياس للحصص في الممتلكات المؤجرة، إن لزم الأمر، إلى القيمة العادلة. وفي عقد الإيجار الذي يتم التفاوض عليه بأسعار السوق، ينبغي أن تكون القيمة العادلة لحصة معينة في الممتلكات المؤجرة عند الإندماج بالشراء، مطروحا منها جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالإنترامات المعترف بها)، تساوي صفر. لا تتغير هذه القيمة العادلة بغض النظر عما إذا يتم الاعتراف، ولأغراض محاسبية، بالأصل المؤجر والالتزام بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار الأكل، وفقا للفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. لذلك، فإن إعادة قياس الأصل المؤجر من التكلفة وفقا للفقرة ٢٥ إلى القيمة العادلة وفقا للفقرة ٣٣ إلى أي خسارة أو ربح أولي، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. ويمكن أن يحدث هذا عندما يتم اختبار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الاعتراف الأولي.

٤٢. يشير تعريف القيمة العادلة إلى "أطراف راغبة ومطلعة". وفي هذا السياق فإن "المطلعة" تعني أن كل من المشتري الراغب والباع الراغب قد أبلغوا على نحو معقول عن طبيعة ومواصفات الاستثمارات العقارية واستخداماتها الفعلية والمحتملة وحالة السوق بتاريخ الميزانية العمومية. يتم تشجيع المشتري الراغب، ولكن لا يتم إجباره، على الشراء. ولا يكون هذا المشتري متحمسا ولا مصمما على الشراء بأي سعر. ولا يدفع المشتري المفترض سعرا أعلى من السعر الذي يقتضيه السوق الذي يشمل مشترين وبائعين مطلعين وراغبين.

٤٣. البائع الراغب ليس هو المفترض في الرغبة وليس بالباع مجبرا، مهينا للبيع بأي سعر وليس مهينا لرفض البيع رغبة في سعر لا يعتبر معقولا في السوق الحالية. إن البائع الراغب هو محفز على بيع الاستثمارات العقارية بشروط أفضل سعر ممكن للحصول عليه في السوق المقترح بعد تسويق مناسب ليا ما سيكون عليه السعر. إن الظروف الحقيقية لمالك الاستثمارات العقارية الحقيقية ليس جزءا من هذا الاعتبار وذلك لأن البائع الراغب هو مالك مفترض (على سبيل المثال البائع الراغب لا يأخذ في الحسبان اعتبارات الضريبة الخاصة للمالك الحقيقي للاستثمارات العقارية).

٤٤. يشير تعريف القيمة العادلة لعملية تجارية بحتة. إن العملية التجارية البحتة هي تلك التي تتم بين أطراف ليست لديها علاقة محددة أو خاصة تجعل من أسعار العمليات لا تصف السوق. يفترض أن تكون العملية بين أطراف لا علاقة بينها كل منهم يتصرف باستقلالية.

٤٥. إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدد الأسعار الجارية في سوق نشيط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لمعقد إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. بالخذ المشروع الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والمعقد الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.

٤٦ في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة من النوع الموصوف في الفقرة ٤٥، فإن المشروع يأخذ في الاعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن:

- (أ) الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع (أو خضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة) محالة لتعكس هذه الاختلافات؛
- (ب) الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطاً، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و
- (ج) تولعات التقلبات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حالياً أو عقود أخرى (إنما كان ممكناً) وبالدليل الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وباستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التكد في المبالغ والتوقيت لتلك التقلبات النقدية.

٤٧ في بعض الحالات، فإن مختلف المصادر المدرجة في الفقرة السابقة يمكن أن تؤدي إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للإستثمارات العقارية. على المشروع أن يدرس أسباب هذه الاختلافات حتى يتوصل لتقدير القيمة العادلة الأكثر موثوقية ضمن مدى ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة للقيمة العادلة.

٤٨ في حالات استثنائية، هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع على إستثمارات عقارية لأول مرة (أو عندما تصبح الممتلكات لأول مرة إستثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) إن يكون التباين في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبير جداً وإحتمالات مختلف النتائج صعبة التقييم، وبالتالي فإن صلاحية التقدير المنفرد للقيمة العادلة قد أصبح ملغى. وهذا يشير إلى أنه سوف لن تكون للقيمة العادلة قابلية للتحديد للممتلكات على أسس مستمرة (انظر الفقرة ٥٣).

٤٩ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الإستخدام فكما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، فإن القيمة العادلة تعكس معرفة وتقديرات المشاركين في السوق وإيضاً العوامل ذات العلاقة بالمشاركين في السوق بشكل عام. وفي المقابل، تعكس قيمة الإستخدام معرفة المشروع وتقديراته وإيضاً العوامل المحددة بالمشروع والتي يمكن أن تكون محددة للمشروع وهي ليست قابلة للتطبيق على المشاريع بشكل عام. فعلى سبيل المثال إن القيمة العادلة لا تعكس لياً من العوامل التالية لى الحد الذي لا تتوفر فيه بشكل عام للأطراف الراغبة والمطلعة من الباحثين أو المشترين:

- (أ) القيمة الإضافية المشتقة من إنشاء محفظة من الممتلكات في مواقع مختلفة؛
- (ب) للتدابير ما بين الإستثمارات العقارية والأصول الأخرى؛
- (ج) الحقوق القانونية أو التغيرات القانونية التي هي محددة فقط بالمالك الحالي؛ و
- (د) الفوائد الضريبية أو الأعباء الضريبية التي هي محددة في المالك الحالي.

٥٠ في تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، فإن على المشروع أن يتجنب العد المكرر للأصول أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية كأصول أو إلتزامات منفصلة فعلي سبيل المثال :

(أ) المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكيف غالباً ما تكون جزءاً أساسياً من المبنى ويتم تضمينها بشكل عام في الإستثمارات العقارية، مفضلاً عن الإعتراف بها على نحو منفصل كمتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس مفروش تتضمن القيمة العادلة للمكتب بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، وذلك لأن الإيرادات الإيجارية ذات علاقة بالمكتب المفروش. وعندما تم تضمين الأثاث في القيمة للعلة للإستثمارات العقارية، فإن المشروع لا يعترف بذلك الأثاث كأصل مستقل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية إيراد عقد الإيجار التشغيلي المنفوع مقدماً أو المستحق، حيث أن المشروع يعترف به كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة للعلة للإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار للتدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك الإيجار المشروط المتوقع أن يصبح مستحق الدفع). وبما لذلك، إذا كان التقييم الذي يتم الحصول عليه للممتلكات هو صافي جميع التدفقات المتوقعة، سيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار معترف به للوصول إلى القيمة العادلة للإستثمارات العقارية لأغراض محاسبية.

٥١ لا تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تنجز الممتلكات ولا تعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.

٥٢ في بعض الحالات، يتوقع المشروع أن تكون القيمة الحالية لدفعاته ذات العلاقة بالإستثمارات العقارية (خلافاً للتدفقات المتعلقة بالإلتزامات المالية المعترف بها) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمتحصلات النقدية ذات العلاقة. على المشروع أن يستخدم معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" لتحديد ما إذا كان على المشروع الإعتراف بالالتزام وكيف سيقوم المشروع بقياس ذلك الإلتزام.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٥٣ هناك افتراض قوي الحجة بأن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية على أسس مستمرة. ومهما يكن، فإنه في حالات استثنائية هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع لأول مرة على الإستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة حالياً لأول مرة إستثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) أن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموثوقية على أسس مستمرة. وهذا ينشأ عندما، وألفظ، عندما تكون العمليات السوقية المرافقة ليست متكررة الحدوث ولا يتوفر تقديرات بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، اعتماداً على تقديرات التدفقات النقدية المخصومة). ففي مثل هذه الحالات، يتوجب على المشروع أن يقيس تلك الإستثمارات العقارية باستخدام معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ١٦. ويتوجب افتراض القيمة المتبقية للإستثمارات العقارية لتكون صفراً ويجب على المشروع الإستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم استبعاد الإستثمارات العقارية.

٥٤ في الحالات الإستثنائية عندما يجبر المشروع، والسبب المبين في الفترة السابقة، على قياس الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، وهو يقيس جميع الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة. في هذه الحالة، ومع ذلك تستطيع المنشأة استخدام نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية، فإن على المنشأة أن تستمر في قياس باقي ممتلكاتها الإستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

٥٥ إذا كانت المنشأة في السابق قد قامت بالإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، فإن على المشروع الإستمرار في قياس الممتلكات بالقيمة العادلة إلى أن يتم استبعادها (أو إلى أن تصبح الممتلكات ممتلكات مشغولة من قبل المالك أو أن يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات ليبيها لاحقاً في السياق العادي للعمل) حتى ولو عندما تصبح العمليات الموقوفة المرافقة لكل تكرار أو تصبح أسعار السوق الفورية أقل توفراً.

نموذج التكلفة

٥٦ بعد الإعراف المبني، فإنه يتوجب على المشروع الذي اختار نموذج التكلفة أن يقيس جميع ممتلكاته الإستثمارية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦: متطلبات ذلك النموذج، عدا عن تلك التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة". ويتم قياس الممتلكات الإستثمارية التي تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥.

التحويلات

٥٧ إن للتحويلات من أو إلى الإستثمارات العقارية يجب أن تتم عندما ولقط عندما يكون هناك تغيراً في الإستخدام المعلن عليه بـ :

- (أ) بدأ الإشتغال من قبل المالك وذلك للتحويل من الإستثمارات العقارية إلى للممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛
- (ب) بدأ التطوير بنية البيع وذلك للتحويل من الإستثمارات العقارية إلى المخزون؛
- (ج) انتهاء الإشتغال من قبل المالك وذلك للتحويل من ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى إستثمارات عقارية؛
- (د) بدأ عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك للتحويل من المخزون إلى الإستثمارات العقارية؛ أو
- (هـ) انتهاء الإشتغال أو التطوير للتحويل من الممتلكات تحت الإشتغال أو التطوير (مخططة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦) إلى الإستثمارات العقارية.

٥٨ تتطلب الفقرة ٥٧(ب) أن يقوم المشروع بتحويل الممتلكات من الإستثمارات العقارية إلى المخزون عندما، ولقط عندما يكون هناك تغيراً في الإستخدام، والمعلن عليه يبدأ التطوير بنية البيع. وذلك عندما يقرر المشروع استبعاد ممتلكاته استثمارية بدون تطوير فعلي المشروع أن يستمر في معاملة الممتلكات كإستثمارات عقارية إلى أن يتم إلغاء الإعراف بها (استبعادها من الميزانية العمومية) ولا يتم معاملتها على أنها مخزون وعلى نحو مشابه إذا بدأ المشروع في إعادة تطوير إستثمارات

عقارية قائمة حالياً للإستخدام التشغيلي المستمر كإستثمارات عقارية فأنها تبقى إستثمارات عقارية ولا يتم إعادة تصنيفها إلى ممتلكات مشغولة من المالك خلال إعادة التطوير.

٥٩ تعالج الفقرات ٦٠-٦٥ مسائل القياس والإعتراف التي تنطبق عندما يستخدم المشروع نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. فبعد استخدام المشروع لنموذج التكلفة، فإن التحويلات ما بين الإستثمارات العقارية، والممتلكات المشغولة من قبل المالك والمخزون لا تغير من القيمة المرحلة للممتلكات المحولة ولا تغير من التكلفة لتلك الممتلكات لأهداف القياس والإفصاح.

٦٠ فيما يتعلق بالتحويلات من الإستثمارات العقارية المرحلة بالقيمة العادلة إلى الممتلكات المشغولة من المالك أو إلى المخزون فإن تكلفة الممتلكات، للمحاسب عنها لاحقاً بموجب معايير المحاسبة الدولية ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢، يتوجب أن تكون قيمتها العادلة كما بتاريخ التغير في الإستخدام.

٦١ إذا أصبحت ممتلكات مشغولة من المالك إستثمارات عقارية وسوف يتم ترجيلها بالقيمة العادلة، فإنه يتوجب على المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى تاريخ التغير في الإستخدام. يتوجب أن يعامل المشروع أي فرق في تلك التاريخ ما بين القيمة المرحلة للممتلكات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٦٢ حتى التاريخ الذي تصبح فيه الممتلكات المشغولة من المالك إستثمارات عقارية مرحلة بالقيمة العادلة، فإن المشروع يستمر في استهلاك الممتلكات والإعتراف بأي خسائر قد حدثت في انخفاض القيمة العادلة، المنشأة تعمل مع أي اختلافات بالتاريخ بين القيمة المرحلة للممتلكات بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، وبكلمات أخرى.

(أ) أي انخفاض ناتج في القيمة المرحلة للممتلكات يعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة، إلا أنه، إلى حد المبلغ الذي تم تضمينه في فائض إعادة التقييم لتلك الممتلكات فإن الانخفاض يقد على ذلك لفائض من إعادة التقييم؛

(ب) أي زيادة ناتجة في القيمة المرحلة تعالج كما يلي:

(١) إلى الحد الذي تعكس فيه الزيادة خسارة سابقة في انخفاض القيمة فإنه يعترف بالزيادة في صافي الربح أو للخسارة للفترة. إن المبلغ المعترف به في صافي الربح أو للخسارة للفترة لا يجب أن يزيد عن المبلغ اللازم لاستعادة القيمة المرحلة إلى القيمة المرحلة التي كانت ستحدد لو (صافية بعد طرح الإستهلاك) لم يتم الإعتراف بخسارة من انخفاض القيمة.

(٢) أي جزء متبقي من الزيادة يتم قيده مباشرة بإضافته إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. وعند الاستبعاد اللاحق للإستثمارات العقارية، يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في حقوق الملكية إلى الأرباح المحتفظ بها، ولا يتم إجراء التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتفظ بها من خلال قائمة الدخل.

٦٣ بخصوص التحويل من المخزون إلى الإستثمارات العقارية والتي سوف يتم ترجيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات في تلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو للخسارة للفترة.

٦٤ إن معالجة التحويلات من المخزون إلى الإستثمارات العقارية والتي سوف يتم ترجيلها بالقيمة العادلة متماثلة مع مبيعات المخزون.

٦٥ عندما ينتهي المشروع من إنشاء أو تطوير إستثمارات عقارية أنشئت ذاتياً والتي سوف يتم ترجيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات كما في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.

الإستبعادات

٦٦ يتوجب إلغاء الإعتراف بالإستثمارات العقارية (إحذفها من الميزانية العمومية) عند استبعادها أو عندما تصبح الإستثمارات العقارية بشكل دائم من الإستخدام ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعادها.

٦٧ يمكن أن يحدث استبعاد الإستثمارات العقارية ببيعها أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي. وفي تحديد تاريخ الإستبعاد للإستثمارات العقارية، فعلى المشروع أن يطبق المقياس في معيار المحاسبة الدولي ١٨ للإعتراف بالإيراد من بيع المخزون وإن يدرس الإرشاد ذا العلاقة في الملحق لمعيار المحاسبة الدولي ١٨. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على الإستبعاد من خلال الدخول في عقد إيجار تحويلي أو عقد بيع وإعادة استئجار.

٦٨ إذا اعترفت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، بتكلفة استبدال جزء من الإستثمارات العقارية في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وبالنسبة للإستثمارات العقارية التي يتم محاسبتها باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المستبدل هو الجزء الذي يتم استهلاكه بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن للمنشأة أن تحدد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها أن تستخدم تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل وقت شرائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، يمكن أن تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية أن الجزء الذي ينبغي استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى قد يكون من الصعب تحديد ما ينبغي تخفيضه من القيمة العادلة للجزء الذي يتم استبداله. وكبدل لتخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من غير العملي القيام بذلك، يتم شمل تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للأصل ومن ثم إعادة تقييم القيمة العادلة، كما هو مطلوب بالنسبة للإستثمارات التي لا تتطوي على استبدال.

٦٩ يتوجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من إنهاء خدمة أو استبعاد الإستثمارات العقارية بالفرق بين صافي متحصلات الإستبعاد والقيمة المرحلة للأصل ويجب الإعتراف به لدخل أو مصروف في قائمة الدخل (ما لم يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ - خلافاً لذلك في البيع وإعادة الإستئجار).

٧٠ إن العوض القابل للإستلام من استبعاد الإستثمارات العقارية يتم الإعتراف به مبدئياً بالقيمة العادلة، وعلى الخصوص، إذا تم تأجيل دفع قيمة الإستثمارات العقارية فإنه يتم الإعتراف بالعوض المستلم مبدئياً بالسعر المعادل النقدي. يتم الإعتراف بالفرق ما بين المبلغ الإسمي للعوض ومبلغ السعر المعادل النقدي كإيراد وفائدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ على أسس زمنية تناسبية تأخذ في الحسبان الحاصل الساري المفعول من المبلغ القابل للتقبض.

٧١ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو معايير المحاسبة الدولية الأخرى كما هو ملائم على أي إلتزام يحتفظ به المشروع بعد استبعاد الإستثمارات العقارية.

٧٢ يتم الإعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو أُلغيت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

٧٣ إن انخفاض قيمة الاستثمارات العقارية أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الاستبدال عبارة عن أحداث اقتصادية منفصلة ويتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الاستثمارات العقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
- (ب) يتم وفقاً للفقرات ٦٦-٧١ من هذا المعيار الاعتراف بعمليات التكهين أو التصرف بالاستثمارات العقارية؛
- (ج) يتم الاعتراف بالتعويض من أطراف ثالثة الاستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقاً للقبض؛ و
- (د) يتم وفقاً للفقرات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار تحديد تكلفة الأصول التي يتم استردادها أو شرائها أو إقشائها كبنود مستبدلة.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ الإفصاحات المدرجة أدناه تطبق بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧: فإن مالك الاستثمارات العقارية يظهر إفصاحات المؤجر عن عقود الإيجار التشغيلية، فإن المشروع الذي يحتفظ بالاستثمارات العقارية بموجب عقد إيجار تمويلي يظهر الإفصاحات الخاصة بالمستأجر عن عقد الإيجار التمويلي وإفصاحات المؤجر حول أية عقود إيجار تشغيلية منحها المشروع.

٧٥ يتوجب على المشروع أن يفصح عن :

- (أ) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.
- (ب) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة، أو كليهما، وفي أي ظروف تكون حصص الممتلكات معدة بموجب عقود الإيجار مصنفة ومحتسبة للاستثمارات العقارية.
- (ج) إذا كان للتصنيف صعوبة (انظر الفقرة ١٤) الأساس المطور من قبل المشروع للتفريق ما بين الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السباق العادي للعمل.
- (د) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، متضمناً ما إذا تم تعزيز تحديد القيمة العادلة بدليل سوق أو معتمداً إلى حد كبير على العوامل الأخرى (والتي على المشروع الإفصاح عنها) بسبب طبيعة الممتلكات وعدم توفر معلومات سوق مؤزية.
- (هـ) إلى أي مدى اعتمدت القيمة العادلة للاستثمارات العقارية (كما تم قياسها والإفصاح عنها في البيانات المالية) على التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات مهنية ذات علاقة معترف بها والذي لديه خبرة حديثة في موقع ونوع الاستثمارات العقارية التي تم تقييمها وإذا لم يكن قد تم مثل ذلك التقييم فإنه يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(و) المبالغ المفصح عنها الربح أو الخسارة:

(١) للدخل الإيجاري من الإستثمارات العقارية؛

(٢) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمنة الإصلاح والصيانة) للنشطة من الإستثمارات العقارية التي ولدت الدخل الإيجاري خلال الفترة؛ و

(٣) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمنة الإصلاح والصيانة) للنشطة عن الإستثمارات العقارية التي لم تولد دخل إيجاري خلال الفترة؛ و

(٤) التغير التراكمي في القيمة المعللة المعترف به في حساب الربح أو الخسارة عند بيع الإستثمارات العقارية من مجموعة أصول يُستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة المعللة (انظر الفقرة ٣٢ ج).

(ز) وجود تغييرات ومبالغها على تسهيل الإستثمارات العقارية أو تسديد الدخل ومتحصلات الإستبعاد.

(ح) الإلتزامات للتعاقدية المالية لشراء أو إنشاء أو لتطوير الإستثمارات العقارية أو إصلاح أو الصيانة أو الإضافات عليها.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج القيمة العادلة في الفترات ٣٣-٥٥ أيضاً الإفصاح عن تسوية للمبلغ المرحل الإستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة مبيّناً ما يلي.

(أ) الإضافات، مفصلاً بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الإضافات الناتجة عن رأسمالية المصاريف اللاحقة؛

(ب) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال إدماج أعمال؛

(ج) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو أنها منضمة إلى مجموعة الإستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.

(د) صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لمصنعي عرض مختلفة، ونسي الترجمة لمشروع اجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة؛

(و) التحويلات من وإلى المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك؛ و

(ز) الحركات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه الإستثمارات العقارية بشكل كبير لغرض البيانات المالية، مثلاً لتجنب المحاسبة المزوجة للأصول أو الإلتزامات التي يتم الإعتراف بها على أنها أصول وللتزامات منفصلة كما هو مذكور في الفقرة ٥٠، ينهي على المنشأة الإفصاح عن المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المُعلل المشمول في البيانات المالية، مبيّنة بشكل منفصل المبلغ الإجمالي لأي التلزامات إيجاري معترف بها تم إعادة إضافتها، وأي تعديلات هامة أخرى.

٧٨ في حالات استثنائية كما ورد في الفقرة ٥٣، عندما يقوم المشروع بقياس الاستثمارات العقارية مستخدماً نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، فإن التسوية المطلوبة من قبل الفقرة ٧٦ يتوجب أن تلصق عن المبالغ المتعلقة بتلك الاستثمارات العقارية منفصلة عن المبالغ المتعلقة بالاستثمارات العقارية الأخرى. إضافة إلى ذلك، يتوجب على المشروع أن يفصح عن:

- (أ) وصف الاستثمارات العقارية ؛
 - (ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية ؛
 - (ج) إذا كان ممكناً، مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛ و
 - (د) عند استبعاد الاستثمارات العقارية غير المرحلة بالقيمة العادلة :
- (١) حقيقة أن المشروع قد استبعد استثمارات عقارية لم تكن مرحلة بالقيمة العادلة؛
 - (٢) القيمة المرحلة لتلك الاستثمارات العقارية في وقت البيع؛ و
 - (٣) مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

نموذج التكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإفصاح المطلوب بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ أن يفصح أيضاً عن:

- (أ) طريقة الاستهلاك المستخدمة؛
 - (ب) الأعمار الإنتاجية أو نسب الاستهلاك المستخدمة؛
 - (ج) المبلغ المرحل الإجمالي والاستهلاك المتراكم (مجموعاً مع الخسائر المتراكمة من انخفاض القيمة) في بداية ونهاية الفترة؛
 - (د) تسوية القيمة للمرحلة للاستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة مبيناً التالي:
- (١) الإضافات، يفحص عنها بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الناتجة عن المصاريف اللاحقة المعترف بها كاصل؛
 - (٢) الإضافات للناتجة عن الشراء من خلال ضم أعمال؛
 - (٣) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو أنها ملزمة إلى مجموعة الاستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.
 - (٤) الاستهلاك ؛
 - (٥) مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف به، ومبلغ الخسائر من انخفاض القيمة المعكوس خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
 - (٦) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعمليتي عرض مختلفة،

وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير للمنشأة.

(٧) التحويلات إلى ومن المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛

(٨) الحركات الأخرى ؛ و

(٩) وفي الحالات الإستثنائية المشروحة في الفقرة ٥٣ عندما لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموثوقية فإنه يتوجب على المشروع أن يلصق عن:

(١) وصف للإستثمارات العقارية؛

(٢) توضيحاً لماذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و

(٣) إذا كان ذلك معقداً مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة.

أحكام انتقالية

نموذج القيمة العادلة

٨٠ على المنشأة التي قلعت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠) مسبقاً والمختارة لأول مرة لتصنيف وحساب بعض أو كل من الإستثمارات العقارية الموهلة للإختيار بموجب عمليات التاجير كممتلكات يتوجب على المشروع للتقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار بتاريخ سريانه للأرباح المحتفظ بها في الفترة التي تم تطبيق المعيار فيها لأول مرة وبالإضافة إلى ذلك :

(أ) إذا كان المشروع قد اللصق للعلمة سابقاً (في البيانات المالية أو خلافاً لذلك) عن القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية في فترات سابقة (محددة على أسس تلبى تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٥ والإرشاد في الفقرات ٣٦-٥٢)، فإن المشروع يشجع عليها ولكن غير مطلوب منه، أن:

(١) تعديل الرصيد الإختلاحي للأرباح المحتفظ بها للفرات السابقة للمعرضة والتي أظهرت فيها القيمة العادلة للعلمة؛ و

(٢) إعادة عرض المعلومات المقارنة لتلك الفترات؛ و

(ب) إذا لم يتم المشروع سابقاً بالإفصاح للعلمة عن المعلومات المشروحة في (أ) فإنه يتوجب على المشروع عدم إعادة عرض المعلومات المقارنة وعليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ٨. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إعادة عرض المعلومات المقارنة لإعادة عرضها إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

٨٢ عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة، يتضمن تعديل الرصيد الإختلاحي للأرباح المحتفظ بها إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فقص إعادة التقييم تخص الإستثمارات العقارية.

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على أي تغيير في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة ويختار استخدام نموذج التكلفة. يتضمن تأثير التغيير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم للإستثمارات العقارية.

٨٤ يتم تطبيق المتطلبات في الفقرات ٢٧ - ٢٩ المنطقة بالقياس الأولي الإستثمارات العقارية التي يتم شراؤها في معاملة تبادل الأصول بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية فقط.

تاريخ النفاذ

٨٥ على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع على للتطبيق المبكر. إذا قلعت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ يتوجب الإصاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (علم ٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ " الإستثمارات العقارية " (الصادر في ٢٠٠٠).

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ "الاستثمارات العقارية" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معييير المحاسبة الدولية.

المدير ديفيد تويدي الرئيس

توماس إي جونز نائب الرئيس

ماري إي بارث

هانس-جورج برونس

انطوني تي كوب

روبرت جارنيت

جلبرت جيلارد

جيمس جي ليسنرينج

ولرن ماكريجور

بكتريشيا لومالي

هاري كي تشعيد

جون سميت

جيوفري ويتيلنجتون

تاتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات حول معايير المحاسبة الدولي ٤٠ " الإستثمارات العقارية "

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ " الإستثمارات العقارية " في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع التقنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٤٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة وللتناقضات الواردة في المعايير وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات العقارية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها. ويتبع أساس الإستنتاجات الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية حول معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) هذا الأساس.

النطاق

حوص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي

إستنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود الإيجار " أن يتم تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، إلا إذا كان من المتوقع أن تنتقل الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. وبدون أحكام معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كما تم تعديلها، يمنع تصنيف عقد الإيجار التشغيلي هذا المستأجر من تصنيف حصته في الأصل المؤجر على أنها إستثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. ونتيجة لذلك، لا يمكن للمستأجر إعادة قياس حصته في الأصل المؤجر للقيمة العادلة والإعتراف بأي تغير في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ولكن، في بعض البلدان، يتم الاحتفاظ بالحصص في الممتلكات (بما في ذلك الأرض) عموما - أو بشكل حصري - بموجب عقود إيجار تشغيلية طويلة الأجل. ويختلف تأثير بعض عقود الإيجار هذه قليلا عن شراء الممتلكات بشكل مباشر. ونتيجة لذلك، اعترض البعض على أنه ينبغي محاسبة عقود الإيجار هذه على أنها عقود إيجار تمويلية أو إستثمارات عقارية أو كليهما.

٥ استنتاج ٥ قام المجلس بمناقشة الحاول المحتملة لهذه المسألة. ودرس على وجه الخصوص شطب الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، بحيث يتم تصنيف عقد الإيجار طويل الأجل على أنه عقد إيجار تمويلي (وبالتالي يمكن وصفه على أنه استثمار عقارية) عندما تتحقق شروط تصنيف عقد الإيجار التمويلي في الفقرات ٤-١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا لن يحل جميع الحالات التي يتم ملاحظتها في الممارسة. ويستمر تصنيف بعض الحصص الموجرة المحتفظ بها للاستثمار على أنها عقود إيجار تشغيلية (مثلا عقود إيجار بايجارات مشروطة هامة) وبالتالي لا يمكن أن تكون استثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠.

٦ استنتاج ٦ قرر المجلس على ضوء ذلك أن ينص بشكل منفصل في الفقرة ٦ (بدلا من تعديل تعريف الاستثمارات العقارية في معيار المحاسبة الدولي ٤٠) بأنه يمكن أن توصف حصة المستأجر في الممتلكات التي تنشأ بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها استثمار عقارية. وقرر المجلس أن يحدد هذا التحديل بالمشتات التي تستخدم نموذج القيمة للعادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لأن الهدف من التحديل هو السماح باستخدام نموذج القيمة للعادلة لحصص الممتلكات المشابهة المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلية وتمويلية. ويعبارة أخرى، فإنه لا يسمح للمستأجر الذي يستخدم نموذج التكلفة للممتلكات بالإعتراف بعقود الإيجار التشغيلية على أنها أصول. وقرر المجلس أيضا بأن يجعل للتمييز اختياريا، أي أنه يسمح للمستأجر الذي يملك حصة مسا في الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي، ولكن لا يطلب منه، تصنيف حصة الممتلكات تلك على أنها استثمارات عقارية (شريطة أن يتحقق باقي تعريف الاستثمارات العقارية). ولكد المجلس أن بديل التصنيف هذا متوفر على أساس كل ممتلكات على حدة.

٧ استنتاج ٧ عندما يتم محاسبة حصة المستأجر في الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها استثمار عقارية، قرر المجلس أن يتم محاسبة المبالغ المسجلة الأولية لتلك الحصة والالتزام المرتبط بها كما لو أن عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي. ويضع هذا القرار عقود الإيجار هذه في نفس وضع الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلية وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

٨ استنتاج ٨ وقد أقر المجلس أثناء قيامه بذلك أن هذا ينتج عنه أسس قياس مختلفة لأصل عقد الإيجار والالتزام عقد الإيجار. وينطبق هذا أيضا على الاستثمارات العقارية المملوكة والدين الذي يمولها. وعلى كل حال، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية: الإعراف والقياس"، كما هو منقح علم ٢٠٠٣، يمكن أن تختار المنشأة قياس هذا الدين بالقيمة العادلة، ولكن لا يمكن قياس التزامات عقد الإيجار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧.

٩ استنتاج ٩ درس المجلس تغيير نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولكنه استنتج أن هذا سيؤدي إلى مراجعة لاسمية لمحاسبة عقود الإيجار، لا سيما فيما يتعلق بالإجراءات للمشروطة. وقرر المجلس أن هذا كان خارج التفتيحات المحدودة على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ من أجل تسهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة على بعض عقود الإيجار التشغيلية المصنفة على أنها استثمارات عقارية. وأشار المجلس، على كل حال، إلى أنه رغب بإعادة مناقشة هذا الموضوع في مشروع لاحق حول محاسبة عقود الإيجار. وأشار المجلس أيضا إلى أن هذه كانت وجهة نظر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة كما هي مبنية في أساس الاستنتاجات، في الفقرتين ٢٥ و٢٦.

* إن هذه الفقرات في أساس لجنة معايير المحاسبة الدولية مبنية على أنها قد شطبت لأنها قد تكون منبذلة عندما تقرأ بمعزل عن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣)، والذي يسمح بأن يتم تصنيف الالتزامات ضمن نطاقه وفق مؤشرات السوق، مع الإعراف بالتغيرات في القيمة المعلقة في صلب الربح أو الخسارة في الفترة التي حصلت فيها التغييرات.

إستنتاج ١٠ أخيراً، أشار المجلس إلى أن المنهجية المذكورة في الفقرتين ٤٠ و ٥٠ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠، التي يتم بموجبها تعديل التقييم العادل للممتلكات الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع التزامات عقود الإيجار من خلال إعادة إضافة أي التزام يتم الإعتراف به لهذه الإلتزامات، تمكن المنشآت، عند الممارسة، من ضمان أن لا تتأثر صافي الأصول فيما يتعلق بالحصة المزرجة باستخدام أسس قياس مختلفة.

الإختيار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة

إستنتاج ١١ ناقش المجلس أيضاً فكرة إلغاء الإختيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ لمحاسبة الاستثمارات المقاربة باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

إستنتاج ١٢ أشار المجلس إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد شملت الإختيار لسببين رئيسيين. الأول هو منح المعدين والمستخدمين وقتاً لاكتساب الخبرة في استخدام نموذج القيمة العادلة. والسبب الثاني هو منح لائول ذات أسواق الممتلكات ومهن التقييم الأكل تطوراً وقتاً للتقدم. وقرر المجلس أن هذه الأحداث تحتاج المزيد من الوقت لكي تحصل (يصبح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ إلزامياً فقط للقرارات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ). وأشار المجلس أيضاً إلى أن اقتضاء نموذج القيمة العادلة لا يحقق المقاربة مع المعاملة التي تقتضيها معظم هيئات وضع المعايير التابعة له. ولهذا الأسباب، قرر المجلس عدم إلغاء الإختيار كجزء من مشروع الخصيمات، بل الإبقاء على الموضوع قيد المراجعة بقصد إعادة دراسة الخيار لاستخدام نموذج التكلفة في تاريخ لاحق.

إستنتاج ١٣ لم يقر المجلس بإعادة دراسة معيار المحاسبة الدولي ٤٠ فيما يتعلق بالمحاسبة من قبل المؤجرين. ويقضي تعريف الاستثمارات المقاربة بأن يتم الإحتفاظ بهذه الممتلكات من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي. وكما هو مشار إليه أعلاه، ولحق المجلس على السماح للمستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي، وفي ظروف محددة، بأن يكون أيضاً "مالكاً". ولكن المؤجر الذي يقدم الممتلكات للمستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي لا يمكن أن يكون "مالكاً". وبذلك مثل هذا المؤجر ذمة مدنية لعقد الإيجار، وليس إستثمارات عقارية.

إستنتاج ١٤ لم يقر المجلس بتغيير المتطلبات بالنسبة للمؤجر الذي يقوم بتأجير الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي يتم تصنيفه ومحاسبته من قبل المستأجر على أنه إستثمارات عقارية. وأقر المجلس أن هذا يعني أنه من الممكن أن يقوم الطرفان بالمحاسبة كما لو أنهما "يحتفظان" بحصص في الممتلكات. ويمكن أن يحصل هذا على مستويات مختلفة من المستأجرين الذي يصبحون مؤجرين بطريقة تتسمج مع تعريف الاستثمارات العقارية والخيار المقدم لعقد الإيجار التشغيلي. ولا يكون المستأجرون الذين يستخدمون الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية قادرين على تصنيف تلك الممتلكات على أنها إستثمارات عقارية.

أساس الإستنتاج لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠)

المحتويات

الفقرات	
إستنتاج ١ - ٤	الخلفية
إستنتاج ٥ - ٦	الحاجة لمعيار منفصل
إستنتاج ٧ - ٢٩	النطاق
إستنتاج ٧	مشاريع الإستثمارات العقارية
إستنتاج ٨ - ٩	قطاعات التقارير للإستثمارات العقارية
إستنتاج ١٠ - ١٥ [حل محل]	عقود الإيجار التشغيلية الطويلة المدة
إستنتاج ١٦ - ٢٠	الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء
إستنتاج ٢١ - ٢٤	للممتلكات المشغولة من قبل مشروع آخر في نفس المجموعة
إستنتاج ٢٥ - ٢٦ [حل محل]	الانترامات المتعلقة بالإستثمارات العقارية
إستنتاج ٢٧ - ٢٩	المنح الحكومية
إستنتاج ٣٠ - ٣٩	تعريف الإستثمارات العقارية
إستنتاج ٤٠ - ٤٢	المصاريف اللاحقة
إستنتاج ٤٣ - ٦٥	لقياس اللاحق
إستنتاج ٤٣ - ٥١	النموذج للمحاسب
إستنتاج ٥٢ - ٥٤	إرشاد حول القيمة العادلة
إستنتاج ٥٥ - ٥٦	التقييم المستقل
إستنتاج ٥٧ - ٦٢	عدم القدرة على قياس القيمة للعادلة بموثوقية
إستنتاج ٦٣ - ٦٥	المكاسب والخسائر من إعادة القياس للقيمة العادلة
إستنتاج ٦٦	التحويلات
إستنتاج ٦٧	ملخص التعديلات على مسودة العرض E64

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) الإستثمارات العقارية

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، ولكنه ليس جزءاً منه. وقد تم إصداره من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في عام ٢٠٠٠. ويعيداً عن حذف الفقرات ب ١٠- ب ١٥، و ب ٢٥ و ب ٢٦، لم يتم تنقيح هذا الأسس من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولم تعد تلك الفقرات ذات صلة وتم شطبها لتجنب مخاطرة احتمالية قراءتها خارج السياق. إضافة إلى ذلك، تم إضافة حواشي إلى النص حيث لم تعد الإشارات إلى المواد في المعايير الأخرى سارية المفعول عقب تنقيح تلك المعايير. ينبغي الإشارة إلى أساس الإستنتاجات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في عام ٢٠٠٣.

الخلفية

١ إستنتاج
أقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ٢٥ المحاسبة عن الإستثمارات في ١٩٨٦. وفي عام ١٩٩٤ أقر المجلس نسخة معد صياغتها من معيار المحاسبة الدولي ٢٥ تم عرضها في الشكل المعدل المطبق لمعايير المحاسبة الدولية ابتداءً من ١٩٩١. تم تنوير بعض المصطلحات أيضاً في ذلك الوقت حتى يجعل ذلك في نفس خط ممارسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الحالي. ولم يجري أي تعديلات جوهرية للنص الأصلي للموافق عليه.

٢ إستنتاج
أن معيار المحاسبة الدولي ٢٥ هو لحد للمعايير التي حددها المجلس للتعديل في مسودة العرض أي ٣٢. قابلية للبيانات المالية للمقارنة. ولاحقاً للآراء على المقترحات في مسودة العرض أي ٣٢ ، فقد قرر المجلس أن يؤجل دراسة معيار المحاسبة الدولي ٢٥، موثقاً على بحث إضافي على الأدوات المالية، في سنة ١٩٩٨، أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي للأصول الغير ملموسة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الاعتراف والقياس تاركاً معيار المحاسبة الدولي ٢٥ ليطغى الاستمرات في الفقرات والسطح والأصول الملموسة مثل الحاصلات وأدوات القطف الأخرى.

٣ إستنتاج
في يوليو ١٩٩٩، أقر المجلس مسودة للعرض إي ٦٤ الإستثمارات العقارية، وبموعد للآراء ينتهي في ٣١ أكتوبر ١٩٩٩. وقد استلم المجلس ١٢١ رسالة رأي على مسودة العرض إي ٦٤. حيث جاءت رسائل الآراء من مختلف المنظمات العالمية بالإضافة إلى ٢٨ دولة منفردة. أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الإستثمارات العقارية في مارس ٢٠٠٠. للفقرة ٦٧ تلخص التغيرات التي أجراها المجلس على مسودة العرض إي ٦٤ في إتجاز معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

٤ إستنتاج
يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشايخ أن تختار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرات ب ٤٧-٤٨ أنهاء، ويعتقد المجلس أنه من غير العملي، في هذه المرحلة، أن يتطلب نموذج القيمة العادلة على جميع الإستثمارات العقارية وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. أن هذه الخطوة المتطورة للأمام سوف تسمح للمعدين والمستخدمين اكتساب خبرات أكبر من خلال العمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تسمح بوقت لبعض أسواق الممتلكات لتحقيق نضوجاً كبير.

الحاجة إلى معيار منفصل

٥ إستنتاج
بعض المعلقين جادلوا أن الإستثمارات العقارية يجب أن تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات"، ولا يوجد هناك سبب لوجود معيار حول الإستثمارات العقارية ويعتقدون أن:

(أ) ليس من الممكن التفریق ما بين الإستثمارات العقارية بشكل صارم عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك المغطاة من قبل معيار المحاسبة الدولي ١٦ بدون الرجوع لنية الإدارة.

وبالتالي، فإن التفريق ما بين الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك سوف تقود إلى اختيار حر لمعالجة محاسبية مختلفة في بعض الحالات؛ و

(ب) أن نموذج القيمة العادلة المقترح بمسودة العرض أي ٦٤ ليس منسجماً على خليات أن القيمة العادلة ليست ذا علاقة، وفي بعض الحالات، ليست معتمدة في حالة الاستثمارات العقارية. إن المعالجات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تعتبر ملائمة ليس فقط للممتلكات المشغولة من المالك بل أيضاً للاستثمارات العقارية.

٦ إستنتاج
وحيث تم مراجعة رسائل التعليق، بقي المجلس يعتقد أن صفات الاستثمارات العقارية تختلف بشكل كافي عن صفات الممتلكات المشغولة من قبل المالك ولذلك فإن هناك حاجة لمعيار منفصل حول الاستثمارات العقارية. وعلى وجه الخصوص، فإن المجلس يعتقد أن المعلومات حول القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، وللتغيرات في القيمة العادلة، هي بشكل كبير ذات علاقة بمستخدمي البيانات المالية. يعتقد المجلس أنه من المهم السماح بنموذج القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، بحيث تتمكن المشاريع من التقرير عن معلومات القيمة العادلة بشكل بارز. حاول المجلس أن يحافظ على التماثلية مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ في ما عدا ما يخص الفروقات المفروضة باختيار نموذج محاسبي مختلف.

النطاق

مشاريع الاستثمارات العقارية

٧ إستنتاج
بعض المعالقين جادلوا أنه يتوجب أن يغطي المعيار فقط الاستثمارات العقارية المحتفظ بها من قبل المشاريع التي تخصص بامتلاك مثل تلك الممتلكات (وربما أيضاً استثمارات أخرى) ولن لا يغطي الاستثمارات العقارية المحتفظ بها من قبل المشاريع الأخرى. رفض المجلس وجهة النظر هذه وذلك بسبب أن المجلس لم يجد طريقة نظرية أو عملية للتفريق بشكل صارم أية فئة من المشاريع التي يكون نموذج القيمة العادلة يكون لكل أو أكثر ملائمة.

قطاعات التقارير للاستثمارات العقارية

٨ إستنتاج
لقترح بعض المعلقين أن يحدد المجلس نطاق المعيار بالمشاريع التي بها قطاع قابل للتقرير عنه والذي نشاطه الرئيسي الاستثمارات العقارية. وقد جادل هؤلاء المعلقين أن الأسلوب المربوط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها يتطلب من المشروع أن يطبق نموذج القيمة العادلة عندما يعتبر المشروع أن نشاطات الاستثمارات العقارية لا تكون عنصراً مهماً في أدائه المالي وإن شجع المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في الحالات الأخرى.

٩ إستنتاج
أن الأسلوب المرتبط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها سوف يؤدي إلى اندحام المقارنة ما بين الاستثمارات العقارية المحتفظ بها في قطاعات الاستثمارات العقارية والاستثمارات العقارية المحتفظ بها في القطاعات الأخرى ولهذا السبب رفض المجلس مثل ذلك الأسلوب.

هقوق الإيجار التشغيلية للطويلة المدة

١٠ إستنتاج
كما تم اقتراحه في مسودة العرض أي ٦٤، لم يسمح المعيار للمستأجر أن يعالج مصالحته في ممتلكات محتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي كاستثمارات عقارية، حتى ولو حصل المستأجر على مصلحته مقابل دفعة كبيرة. لو أن يكون عقد الإيجار ذا فترة طويلة، وبدلاً من ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، يتطلب من المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار كمصرف وفقاً

الأساس للقسمة الثابت على مدى فترة عقد الإيجار ما لم يوجد أساس منظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني لاستحقاق المنفعة.

استنتاج ١١ وفي بعض الدول، مثل هونغ كونغ والسلطنة المتحدة، تجري في العادة المشاريع دفعات كبيرة للحصول على مصلحة طويلة الأجل في الممتلكات (وفي بعض الأحيان تسمى مصلحة امتياز بالمستأجر). وبعض المستأجرين يعتبرون مصلحة الامتياز بالمستأجر، بمعنى اقتصادي، في جوهرها حقيقة لا يمكن تزييفها من الموقوف المحصل عليها عند شراء ممتلكات، حقاً فإن بعض المعلقين أترضوا أن الامتياز مرة واحدة لأرض أو مباني يعتبر مستحقاً في بعض الأسواق، مثل هونغ كونغ، وتلك الممتلكات "الملكية" في هذه الأسواق بنيت قد تم تمويلها من خلال حقوق البيع بموجب عقود الإيجار التشغيلية. وعلى وجه الخصوص، فإن بعض المعلقين في هذه الدول شعروا أن عقود الإيجار يجب أن تسمح باستخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن تلك المصالح.

استنتاج ١٢ اقترح بعض المعلقين بتعديل الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، بحيث يمكن لمثل تلك العقود الإيجارية أن تصنف كمعقود إيجار تمويلي، وتكس هذه الفقرة أنه إذا لم يحصل مستأجر الأرض بشكل جوهري على جميع المنافع والمخاطر المتوقعة على الملكية إذا لم يكن من المتوقع أن تنقل الملكية للمستأجر بنهاية فترة الإيجار.

استنتاج ١٣ لم يجد المجلس أسس نظرية لتفريق فئة واحدة من عقود الإيجار التشغيلية والتي يمكن أن يلائمها نموذج القيمة العادلة عن فئة أخرى من عقود الإيجار التشغيلية والتي يكون من الأكثر ملائمة الاستقرار في نموذج أساس التكلفة المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وقد استنتج المجلس على وجه الخصوص، أن الدفعات الكبيرة لا تغير الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار بشكل كافٍ حتى تثير مسألة محاسبية تختلف عن المعالجة المستخدمة حالياً لذلك لعقود إيجار مشابهة ليس لها دفعات كبيرة. إن التفريق على أساس وجود أو عدم وجود دفعات كبيرة يعتبر معسباً لتسويته مع نظام الاستحقاق المحاسبي.

استنتاج ١٤ استنتج المجلس أن معيار الإشتراطات المقررة لا يجب أن يشارق إلى الممتلكات المستقطب بها بموجب عقد إيجار تشغيلي. وبذلك يتوجب أن يستمر معيار المحاسبة الدولي ١٧، في التعامل مع جميع عقود الإيجار التشغيلية. وقد استنتج المجلس أيضاً أنه لا يوجد حل لفر المجلس بفرض مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار.

استنتاج ١٥ بعض المعلقين طلبوا من لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار بالسرعة الممكنة. أن مجموعة ١٠٠٠ من واضعي المعايير تصكف حالياً على تلك المراجعة. وقد نشرت ورقة حول هذا الموضوع في ديسمبر ١٩٩٩، ويرغب المجلس باهتمام التقم في المشروع. ومهما يكن، فإنه لا توجد للمجلس حالياً على هذه المراجعة ضمن خطة عمله.

الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء

استنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أن الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. وقد بررت مسودة العرض إي ٦٤ أن القيمة العادلة هي أكثر مقياس ذو علاقة وعليه فإن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية تحت الإنشاء ليست بالضرورة أكثر صعوبة في قياسها من الاستثمارات العقارية التامة. وعلى سبيل المثال، أيضاً كانت الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء بشكل كبير مؤجرة مقدماً فإن ظروف عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية الداخلية من الاستثمارات العقارية التامة والتي بشكل كبير هي شائعة تصبح أقل.

١٧ إستنتاج جادل بعض المعلقين أنه من الصعب تقدير القيمة العادلة بموثوقية للإستثمارات العقارية تحت الإنشاء. وذلك لأنه يمكن أن يتوفر سوق للإستثمارات العقارية وقد يروا أنه يمكن أن يكون هناك ظروف عدم بأكّد كبيرة حول التكلفة لاستكمال الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء وعن الدخل الذي ستولده تلك الممتلكات. وعليه، فقد اقترحوا أنه يتوجب على المشروع عدم قياس الإستثمارات العقارية بكثير من التكلفة إذا كانت الإستثمارات العقارية لا تزال تحت الإنشاء.

١٨ إستنتاج لقد أفتتح المجلس بهذه الحجة واستنتج أن الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء يتوجب إستثناءها من نطاق هذا المعيار ويجب أن تتطلى بمعايير المحاسبة الدولية ١٦.

١٩ إستنتاج تقدم الفقرة ٥٢ من المعيار حالات عندما يبدأ المشروع في إعادة تطوير إستثمارات عقارية قائمة حالياً للاستخدام المستمر كإستثمارات عقارية. فإن إحدى الطرق هو تطلب تحويلها مؤقتاً من الإستثمارات للعقارية إلى ممتلكات تحت التطوير (خاضعة لمعيار المحاسبة الدولي ١٦) طوال فترة إعادة التطوير. ومهما يكن، فقد شعر المجلس أن ذلك التمويل المؤقت قد يكون مربكاً وقد يؤدي إلى فائدة قليلة أو لا فائدة للمستخدمين وهذه الطريقة تحتاج أيضاً إلى قوانين حكيمة لتمييز عمليات إعادة التطوير الكبيرة التي من الممكن أن ينتج عنها مثل تلك التحويل المؤقت من الأصول الأقل أهمية والتي لا تعود إلى ذلك التحويل. وبالتالي فإن الفقرة ٥٢ تنص أن الممتلكات تبقى إستثمارات عقارية ولا يحاد تصنيفها كممتلكات مشغولة من قبل المالك خلال إعادة التطوير.

٢٠ إستنتاج عندما يكمل المشروع الإنشاء أو إعادة التطوير لممتلكات يتم إنشاؤها ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة فإنه من المحتمل أن يكون هناك فرق ما بين القيمة العادلة كما بذلك لتاريخ وقيمتها المرحلة المبابقة. لقد درس المجلس فئتين من طرق المحاسبة لتلك الفروقات ضمن نموذج القيمة العادلة.

(أ) بموجب الأسلوب الأول، يمكن تحويل الفرق إلى فائض إعادة التقييم. وهذا الأسلوب يتفق مع أسلوب المعيار فيما يخص للتحويلات من الممتلكات المشغولة من قبل المالك إلى الإستثمارات العقارية.

(ب) بموجب الأسلوب الثاني فإنه يمكن الاعتراف بالفرق في صافي الربح أو الخسارة للفترة وقد استنتج المجلس أن الأسلوب الثاني هذا يعطي صورة أكثر ذو معنى للأداء (انظر الفقرة ٥٩).

الممتلكات المشغولة من قبل مشروع آخر في نفس المجموعة

٢١ إستنتاج في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات موجهة ومشغولة من قبل مشروع آخر بنفس المجموعة. لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين، وذلك بسبب أن الممتلكات مشغولة من قبل المالك من منظور المجموعة ككل إلا أنه من منظور المشروع المنفرد الذي يملكها فإن الممتلكات هي إستثمارات عقارية إذا حققت التعريف الوارد في المعيار.

٢٢ إستنتاج يعتقد بعض المعلقين أن تعريف الإستثمارات العقارية يجب أن يستثني الممتلكات التي هي مشغولة

من مشروع آخر في نفس المجموعة. وعلى نحو بديل، يقترحون أن المعيار لا يجب أن يطلب محاسبة للممتلكات التي لا تتأهل كإستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة وهم يعتقدون أنه:

(أ) يمكن الجدل (على الأقل في بعض الحالات) أن الممتلكات لا تحقق للتعريف الخاص بالإستثمارات العقارية من منظور الشركة التابعة التي تشتمل ممتلكات مشروع آخر في نفس المجموعة حيث أن حافز الشركة للتعبئة من وراء الاحتفاظ بالإرشادات من الشركة الأم وليس بالضرورة لاكتساب إيراد أو الاستفادة من إزدياد قيمة رأس المال وحقيقة، فلن عقد الإيجار بين المجموعة من الممكن أن لا يتم تسعيرة وفقاً لأسس العمليات التجارية البحتة؛

(ب) سوف يؤدي هذا المتطلب إلى تكاليف تقييم إضافية والتي لا يمكن تبريرها من خلال الفوائد المحدودة للمستخدمين، والمجموعات التي بها شركات تابعة والمطلوب منها إعداد بيانات مالية منفصلة فإن التكلفة يمكن أن تكون واسعة حيث أن المشروع يمكن أن يوجد شركة تابعة منفصلة للاحتفاظ بكل ممتلكاته؛

(ج) يمكن أن يحصل ارتباك لبعض المستخدمين إذا كانت نفس الممتلكات مصنفة كإستثمارات عقارية في القوائم المالية المنفردة للشركة التابعة وكمممتلكات مشغولة من المالك في القوائم المالية الموحدة للشركة الأم؛ و

(د) هناك سابقة لمثل هذا الإعفاء (يتطلب بالإفصاح وليس للقياس في الفقرة ٤ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة) والذي لا يتطلب الإفصاحات في البيانات المالية للشركة التابعة "مملوكة بالكامل إذا كانت شركتها الأم مؤسسة في نفس الدولة وتقدم بيانات مالية موحدة في تلك الدولة".

إستنتاج ٢٣ يعتقد بعض المعلقين أن تعريف الإستثمارات العقارية يتوجب أن يستثي الممتلكات المشغولة من أي طرف ذو علاقة ويجادل هؤلاء أن الأطراف ذات العلاقة غالباً لا تدفع إيجارات على أسس تجارية بحتة أي أنه من الصعوبة غالباً تحديد ما إذا كان الإيجار متفق من حيث التسعير مع الأسس التجارية البحتة وبذلك فلن معدلات الإيجار يمكن أن تكون خاضعة لتغير حكومي ويقترح هؤلاء أن القيمة لعادلة هي أقل علاقة عندما تكون الممتلكات خاضعة لعقود إيجار لم تسعر على أسس تجارية بحتة.

إستنتاج ٢٤ لم يحدد المجلس تبريراً لمعالجة الممتلكات المؤجرة لمشروع آخر في نفس المجموعة (أو لطرق ذا علاقة آخر) على نحو مختلف عن الممتلكات المؤجرة لأطراف أخرى، وعليه فقد قرر المجلس أنه يتوجب على المشروع استخدام نفس المعالجة المحاسبية بغض النظر عن هوية المستأجر.

الإلتزامات المتعلقة بالإستثمارات العقارية

إستنتاج ٢٥ اقترح بعض المعلقين أنه يتوجب أن يطرُق المعيار إلى قياس الإلتزامات المدفوعة للوصول على الإستثمارات العقارية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية - الاعتراف والقياس"، مثل تلك الإلتزامات، في حالات كثيرة، تقاس على أساس التكلفة المدفوعة. ويستند هؤلاء المعلقين أنه سوف يكون هناك سوء مقابلة إذا تم قياس الممتلكات بالقيمة لعادلة.

* معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ لا ينص على الإعفاء المذكور في الفقرة ٢٢ (د).

إستنتاج ٢٦: يستتبع المجلس أنه لا يتوجب في هذا المرحلة السماح أو تطليح نموذج القيمة العادلة للإلتزامات المحدثة للحصول على الإستثمارات العقارية، وقرر المجلس أيضاً عدم تعديل نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية لتعديل سوء العقابلة الناتج من استخدام أسس التكلفة. السلالة للإلتزامات المالية ذات العلاقة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن الإحصالية قائمة الآن لسوء عقابلة مشابهة ما بين الأصول المالية العقارية بالقيمة العادلة والإلتزامات المالية. يشاركه المجلس في مجموعة عمل مشتركة عالمية حول الأدوات المالية والتي تدرس إمكانية قبول جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة.

المنح الحكومية

إستنتاج ٢٧: يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ " محاسبة المنح الحكومية الإفصاح عن المساعدات الحكومية " بطريقتين لعرض المنح ذات العلاقة بالأصول وذلك إما بأدراج المنحة كإيراد موجب وإلغاء الإيراد على الحياة النافعة للأصل أو طرح المنحة للوصول إلى القيمة المرحلة للأصول. يعتقد البعض أن كلا هاتين الطريقتين تعكسان نموذج التكلفة للتاريخية وهما لا تتسلمان مع نموذج القيمة العادلة المدرج ضمن هذا المعيار وحقيقة أن مسودة العرض أي ٦٥ الزراعة، والتي تقترح نموذج القيمة العادلة للأصول البيولوجية تطرقت إلى نواحي معينة من المنح الحكومية حيث أنها عامل هام في المحاسبة عن الزراعة في بلدان.

إستنتاج ٢٨: طلب بعض المعلقين من لجنة معايير المحاسبة الدولية تغيير المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية ذات العلاقة بالإستثمارات العقارية. ومهما يكن، فإن معظم المعلقين قد وافقوا على أن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا يتوجب أن تتعامل حالياً مع هذا الجانب من المنح الحكومية. قرر المجلس عدم تعديل هذا الجانب من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ في مشروع الإستثمارات العقارية.

إستنتاج ٢٩: اقترح بعض المعلقين أنه يتوجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ كمسألة طارئة. في بداية عام ٢٠٠٠، نشرت مجموعة ٤+1 من واضعي المعايير ورقة نقاش " المحاسبة من قبل المستثمرين: للتحويلات غير المقابلة باستثناء التبرعات من قبل المالكين وتحديثها والاعتراف والقياس. لا تتضمن خطة عمل المجلس حالياً مشروع للمحاسبة عن المنح الحكومية أو لأشكال الأخرى من للتحويلات التي ليس لها مقابل.

تعريف الإستثمارات العقارية

إستنتاج ٣٠: أن تعريف الإستثمارات العقارية لا يتضمن:

(أ) الممتلكات المشغولة من قبل المالك-المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات " بموجب معيار المحاسبة ١٦، فإنه مثل تلك الممتلكات ترحل إما بالتكلفة للمستهلكة أو بقيمة إعادة التقدير نقصاً الاستهلاك اللاحق. بالإضافة إلى، ذلك فإن تلك الممتلكات هي خاضعة لفحص انخفاض القيمة؛ و

(ب) الممتلكات المحتفظ بها للبيع في المواقف العادية للعمل-المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ٢ " المخزون ". يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ من المشروع ترحيل تلك الممتلكات بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق لها أقل.

إستنتاج ٣١: أن هذه الإستثناءات منسجمة مع التعريفات الموجودة حالياً " للممتلكات والمصانع والمعدات " في معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمخزون في معيار المحاسبة الدولي ٢. وهذا يؤكد أن جميع الممتلكات مغطاة بواحد: على الأقل، من الثلاثة معايير.

إستنتاج ٣٢ أقرح بعض المعلقين أن الممتلكات المحفوظ بها للبيع في السياق العادي للعمل يجب أن تعامل على أنها إستثمارات عقارية وليس مخزون (مخططة بمعايير المحاسبة الدولية ٢). وقد برروا ما يلي:

(أ) من الصعب تمييز الممتلكات المحفوظ بها للبيع في السياق العادي للعمل عن الممتلكات المحفوظ بها للزيادة في قيمتها الرأسمالية؛ و

(ب) أنه من المهم جدلاً استخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي من الممكن أنه تم الحصول عليها خلال فترة طويلة والتي احتفظ بها لسنوات عدة (الإستثمارات العقارية) وعندما يتم الإستمرار في استخدام نموذج التكلفة للأرض والمباني خلال فترة بيع قصيرة واحتفظ بها في سياق الأعمال العادية (المخزون).

إستنتاج ٣٣ لقد رفض المجلس هذا الاقتراح للأسباب التالية:

(أ) إذا استخدمت محاسبة القيمة العادلة للممتلكات المحفوظ بها للبيع في سياق الأعمال العادية، فإن ذلك سوف يطرح تساؤلات أكبر حول محاسبة المخزون تتجاوز نطاق هذا المشروع؛ و

(ب) إنه من الأكثر أهمية على نحو مثير للجدل استخدام محاسبة لقيمة العادلة للممتلكات التي قد تم اكتسابها على مدى فترة طويلة وتم الاحتفاظ بها لسنوات عدة (الإستثمارات العقارية) أكثر من استخدامها للممتلكات التي تم اكتسابها على مدى فترة أقصر وتم الاحتفاظ بها لوقت قصير نسبياً (المخزونات). ومع مرور الوقت، أصبحت القياسات التي تقوم على أساس التكلفة على نحو متزايد غير ذات صلة.

إستنتاج ٣٤ أقرح بعض المعلقين الطلب من المشاريع (أو على الأقل السماح لها) وعلى وجه الخصوص المؤسسات المالية مثل شركات التأمين، استخدام لقيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك. وقد جادلوا أن بعض المؤسسات المالية تنتظر إلى ممتلكاتها المشغولة من المالك كجزء صميمي من محافظتها الإستثمارية وتعالجها لأهداف القياس بنفس الطريقة مثل الممتلكات المؤجرة لآخرين وفي حالة شركات التأمين يمكن أن يحتفظ بالممتلكات لتدعيم التزامات حاملي بوالص التأمين. يعتقد المجلس أن الممتلكات المستخدمة لأهداف مشابهة يجب أن تخضع لنفس المعالجة المحاسبية وبالتالي، فقد استنتج المجلس أنه لا يتوجب على أي فئة من المشاريع استخدام نموذج القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك.

إستنتاج ٣٥ أقرح بعض المعلقين أن يستثني تعريف الإستثمارات العقارية للممتلكات المحفوظ بها للإيجار، وليس لزيادة القيمة الرأسمالية، ومن وجهة نظرهم، فإن نموذج القيمة العادلة يمكن أن يكون ملائماً لنشاطات المعاملات ألا أنه غير مناسب أينما احتفظ المشروع تاريخياً بالممتلكات للإيجار لعدة سنوات وليس لديه لنية لبيعها في المستقبل القريب. لقد اعتبروا أن الاحتفاظ بالممتلكات لفترة طويلة للإيجار هو نشاط خدمي والأصول المستخدمة في ذلك النشاط يتوجب أن تعامل بنفس الطريقة مثل الأصول التي تسادد النشاطات الخدمية الأخرى. ومن وجهة نظرهم فإن الاحتفاظ استثمار في الممتلكات في مثل تلك الحالات يشابه الاحتفاظ بـ " الإستثمارات المحفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق"، والتي تقاس بالتكلفة المطفأة بموجب معايير المحاسبة الدولية ٣٩.

إستنتاج ٣٦ من وجهة نظر المجلس، يقدم نموذج القيمة العادلة معلومات مفيدة عن الممتلكات المحفوظ بها للإيجار حتى ولو لم يكن هناك نية فورية لبيع الممتلكات، إن الأداء الاقتصادي للممتلكات يمكن اعتباره أنه مكون من كل من إيراد إيجاري مكتسب خلال الفترة (صافي من المصاريف) والتغيرات في قيمة صافي الإيراد الإيجاري المستقبلي. أن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية يمكن أن توصف على أنها

تمثل معتمد على السوق لقيمة صافي إيرادات الإيجار المستقبلية بنض النظر عن ما إذا كان محتملاً أن يقوم المشروع ببيع الممتلكات في المستقبل القريب. أيضاً فإن المعيار يوضح أن القيمة العادلة قد حددت بدون خصم. تكاليف الاستبعاد-بكلمات أخرى أن استخدام نموذج القيمة العادلة ليس مقصوداً منه إقراراً أن البيع يمكن أو يجب أن يحدث في المستقبل القريب.

٣٧ إستنتاج
أن تصنيف الفنادق والممتلكات المشابهة كانت خلافة خلال المشروع بحيث أن المعلقين على مسودة لأمر أي ٦٤ قد خلطوا الآراء في هذا الموضوع. البعض يرى الفنادق جوهرية كالأستثمارات بينا الآخرين يرونها جوهرية كممتلكات تشغيلية. البعض طلب قانوناً تفصيلاً لتحديد ما إذا كانت الفنادق (وربما المجموعات الأخرى للممتلكات مثل المطاعم، البارات وبيوت الترفيه) يجب تصنيفها كإستثمارات عقارية أو ممتلكات مشغولة من قبل المالك.

٣٨ إستنتاج
أستنتج المجلس أنه من الأفضل تفريق الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك على أسس المبادئ العامة، وليس على قرائن حكيمة لفئات محددة من الممتلكات. أيضاً سوف يكون حتماً من الصعب إيجاد تعريفات صارمة لفئات محددة من الممتلكات ليتم تغطيتها بذلك القوانين، تناقش الفقرات ٩-١١ من المعيار حالات مثل الفنادق في سياق المبادئ العامة التي تنطبق عندما يقدم المشروع خدمات أخرى مصاحبة.

٣٩ إستنتاج
طلب بعض المعلقين دليل كمي (مثل نسبة) لتوضيح ما إذا كان "الجزء غير المهم" هو مشغول من المالك (الفقرة ٨) وما إذا كانت الخدمة للمصاحبة هي "مهمة" (الفقرات ٩-١١ من المعيار). وكما هي الحالات في المعايير الأخرى فقد أستنتج المجلس أن الإرشاد الكمي سوف يخلق تميزات حكمية.

المصاريف اللاحقة

٤٠ إستنتاج
يعتقد البعض أنه لا يوجد حاجة لرسملة المصاريف اللاحقة في نموذج القيمة العادلة وبذلك فإن جميع المصاريف اللاحقة يجب الاعتراف بها كمصروف. إلا أنه، يعتقد البعض الآخر وقد وافق المجلس على ذلك-إن الإخفاق في رسملة المصاريف اللاحقة سوق يفود إلى تشويه مكونات الأداء المالي المبلغ عنها في التقرير. وبالتالي فإن المعيار يتطلب من المشروع وجوب تحديد ما إذا كانت المصاريف المستقبلية بتوجب رسملتها باستخدام اختبار مشابه للاختبار المستخدم في الممتلكات المشغولة من قبل المالك في معيار المحاسبة ١٦.

٤١ إستنتاج
إقترح بعض المعلقين أن اختبار رسملة المصاريف لا يجب أن تشير إلى المستوى المقيم الأصلي للأداء. وقد شعروا أنه من غير العملي وليس ذا علاقة للحكم خلافاً للمستوي المقيم الأصلي للأداء والذي يمكن أن يعزى لسنوات عديدة في الماضي وبدلاً من فقد لفتحوا أن المصاريف اللاحقة يجب رسملتها إذا كانت تتميز للمستوي المقيم الأصلي للأداء-فقط سبيل المثال إذا كانت تزيد القيمة السوقية الحالية للممتلكات أو قصد منها المحافظة على مناقشتها في السوق، وقد رأى المجلس شيئاً من الحق في هذا الاقتراح.

٤٢ إستنتاج
وعلى الرغم من ذلك، يعتقد المجلس أن الرجوع إلى المستوى المقيم السابق للأداء يتطلب إرشاداً إضافياً جوهرياً ويمكن أن لا يعتبر طريقة تطبيق المعيار في الممارسة ويمكن أن يسبب إرباكاً.

يستنتج المجلس أيضاً أنه من المهم الاحتفاظ بالمرجعية القائمة للمستوى الأصلي* المقيم حتى يكون متسجماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

القياس اللاحق

النموذج للمحاسبة

إستنتاج ٤٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥، لقد سمح للمشروع الإختبار من بين معالجات محاسبة مختلفة للإستثمارات العقارية (التكلفة المستهلكة بموجب المعالجة للتطبيقية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات " وإعادة التقييم مع الاستهلاك بموجب المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦، والتكلفة ناقصاً الإستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥ أو إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥)^٤.

إستنتاج ٤٤ اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أن جميع الإستثمارات العقارية يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. يعتقد مزيدو نموذج القيمة العادلة أن القيمة العادلة تحظى المستخدمين معلومات مفيدة أكثر من القياسات الأخرى مثل التكلفة المستهلكة. ومن وجهة نظرهم، فإن الإبرك الإيجاري والتغيرات في القيمة العادلة مربوط بشكل لإخلاص منه كمكونات صميمية من الأداء المالي للإستثمارات العقارية وبذلك فإن للقياس على أساس القيمة العادلة ضروري إذا كان يراد أن يبلغ عن الأداء المالي بإسلوب له معنى.

إستنتاج ٤٥ إن مزيدو القيمة العادلة قد أبدوا أيضاً ملاحظة أن الإستثمارات العقارية تولد تكلفات نقدية باستقلالية كبيرة عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع. ومن وجهة نظرهم، فإن التوليد المستقل للتكلفات النقدية من خلال التآجير وزيادة القيمة الرأسمالية يفرق الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد المخزون أو الخدمات (أو استخدام الممتلكات للأهداف الإدارية) يولد تكلفات نقدية تعزى ليس بالضبط للممتلكات ولكن أيضاً للأحوال الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. إن المدفعين عن نموذج القيمة العادلة يجادلون أن هذا التفریق يجعل من نموذج القيمة العادلة أكثر ملائمة للإستثمارات العقارية من الممتلكات المشغولة من قبل المالك .

إستنتاج ٤٦ وأولئك الذين يعارضون نموذج القيمة العادلة يجادلون:

(أ) في العادة لا يوجد سوق نشط للإستثمارات العقارية (خلافًا لكثير من الأدوات المالية). عمليات العقارات ليست متكررة وليست متشابهة. كل ممتلكة استثمارية تعتبر فريدة وكل عملية بيع تخضع لمفاوضات مهمة. ونتيجة لذلك، فإن للقياس بالقيمة العادلة لا يعزز المقارنة وذلك لأن للقيم العادلة ليست قابلة للتحديد على أسس موثوقة، وخصوصاً في الدول التي فيها مهنة التقييم هي أقل تطوراً بأن قياس التكلفة المستهلكة يوفر قياس أكثر إنسجاماً، وأقل تذبذباً وأقل عدم موضوعية؛

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس القيمة العادلة لجميع الأصول المالية حتى أن بعضاً منها يتم تحقيقه بأكثر سهولة من الإستثمارات العقارية. سيكون ليس في أوانه دراسة

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ أن يتم تطبيق جميع التكليف اللاحقة في مبدأ الإعراف العلم الخاص به وإلغاء مطلب الإشارة إلى معايير الأداء المقومة أصلاً. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ نتيجة لتغيير في معيار المحاسبة الدولي

^٤ أنفي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٣ جميع الإشارات إلى المعالجة "تطبيقية" والمعالجات "البديلة المسموحة". وتم استبدالها بنموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

توسيع نموذج القيمة العادلة إلا عندما تكمل مجموعة العمل المشتركة عليها على الأدوات المالية؛

(ج) يستخدم أساس التكلفة للأصول "قصيرة الأجل" مثل المخزون) والتي قيمتها العادلة جنليا أكثر علاقة من الأصول "الاستثمارية المحتفظ بها"؛ و

(د) القياس بالقيمة العادلة يعتبر مكلفا كثيرا مقارنة مع فوائده للمستخدمين.

إستهتاج ٤٧ هذه هي المرة الأولى التي اقترح فيها المجلس طلب نموذج القيمة العادلة للأصول غير المالية. إن رسالتا للتطبيق على مسودة العرض إي ٦٤ أظهرت أنه على الرغم من دعم الكثير لهذه الخطوة فإن الكثير من يرون لديهم تحفظات مفاهيمية وعملية بخصوص توسيع نموذج القيمة العادلة على الأصول غير المالية خصوصا (ولكن ليس حصريا) المشاريع التي نشاطها الرئيسي الاحتفاظ بالمنتجات لارتفاع قيمتها الرأسمالية. أيضا تشير بعض المشاريع أن أسواق منتجات معينة ليست متطورة حاليا حتى يعمل نموذج القيمة العادلة بشكل مرضي. ولابد من ذلك يعتقد البعض أنه من المستحيل إيجاد تعريف صارم للإستثمارات العقارية وهذا يجعل من غير العملي تتطلب نموذج القيمة العادلة في الحاضر.

إستهتاج ٤٨ لهذه الأسباب، يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل في هذه المرحلة طلب نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. إن هذه الخطوة التطويرية للأمام سوف تسمح للمعنيين والمستخدمين اكتساب خبرات أكثر بالفعل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تتيح الوقت لأسواق منتجات معينة لتحقيق تطوير أكثر.

إستهتاج ٤٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع الاختيار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة. يتوجب على المشروع تطبيق للنموذج الذي تم اختياره على جميع ممتلكاته الاستثمارية. لا يتوفر هذا الاختيار للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة الإستثمارات العقارية بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو كان عقد إيجار تمويلي - راجع أساس الإستهتلات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في العام ٢٠٠٣. إن نموذج القيمة العادلة هو للنموذج المقترح في مسودة العرض إي ٦٤ أنه يتوجب قياس الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. إن نموذج التكلفة هو معالجة نقطة المرجعية "في معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات" ويتوجب قياسها بالتكلفة المستهلكة (نقصا أي خسارة انخفاض متراكمة). يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج التكلفة الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.

إستهتاج ٥٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ صافي الربح أو الخسارة في الفترة " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" فإن التغير في السياسات المحاسبية من أحد النماذج إلى آخر يتوجب إجراء فقط إذا كان التغير يؤدي إلى عرض أكثر ملاءمة للأحداث أو العمليات وقد استنتج المجلس أنه من غير المحتمل الشديد أن تكون هذه هي الحالة للتغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة وتعكس الفترة ٢٥ من المعيار هذا الإستهتاج.

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات، والمصانع والمعدات " كما هو محل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ والتي جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التطويلية" و "المعالجة البديلة" ٣

٥١ يستنتاج المجلس أنه من غير المرغوب فيه السماح بثلاث معالجات محاسبية مختلفة للإستثمارات العقارية. وبناءاً عليه إذا لم يطبق المشروع نموذج القيمة العادلة فإن المعيار يتطلب من المشروع استخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ولا يسمح باستخدام المعالجة المسموح بها إلا أنه يمكن للمشروع الاستمرار في استخدام المعالجة المسموح بها للممتلكات الأخرى المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦*.

إرشاد حول القيمة العادلة

٥٢ يستنتاج سوف يكون لمهنة التقييم دور مهم في تطبيق هذا المعيار وبناءاً عليه فإنه في تطوير الإرشاد حول القيمة العادلة للإستثمارات العقارية حيث أن المجلس ليس فقط درس الإرشاد المشابهة في المواد المؤلفة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بل أيضاً معايير التقييم الدولية (IVS) الصادرة عن لجنة معيار التقييم الدولية (IVSC). يتنهم المجلس أن الـ (IVSC) تتوى مراجعة وربما تحليل معاييرها في المستقبل القريب.

٥٣ يستنتاج يعتقد المجلس أن مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيمة العادلة هو مشابهة لمفهوم الـ (IVSC) حول قيمة السوق، تعرف الـ (IVSC) قيمة السوق أنها "القيمة التقديرية التي يتوجب تبادل الأصل بها بتاريخ التقييم ما بين مشتري راغب وبيع راغب في عملية تجارية بحتة بعد إجراء تسويق ملائم والذي تصرفت ضمنه الأطراف بإطلاع وبحصافة وبدون إكراه" يعتقد المجلس أن الإرشاد في الفقرات ٢٩-٣٠ و ٣٢-٣٨ من المعيار تشابهة في جوهرها (وإلى حد كبير في مفردات صياغتها)، الإرشاد في ICSI.

٥٤ يستنتاج إن الفقرات ٣١ و ٣٩-٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ليس لها مرادف في المواد المؤلفة من قبل الـ (IVSC). قام المجلس بتطوير الكثير من هذه المادة كاستجابة للمعلقين على مسودة العرض إي ٦٤ والذين طلبوا إرشاداً أكثر تفصيلاً حول تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. وفي تطوير هذه القيمة العادلة فقد درس للمجلس الإرشاد حول القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض خصوصاً تلك المتعلقة بالأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩) والأصول غير الملمومة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨) والزراعة (مسودة العرض إي ٦٥).

التقييم المستقل

٥٥ يستنتاج يعتقد بعض المعلقين أن لقيم العادلة يتوجب تحديدها على أساس التقييم المستقل وذلك لتعزيز موثوقية التقييم المدرجة بالتقرير. ويعتقد لآخرين، بناءاً على خلفيات للتكلفة والمنفعة أنه يتوجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم الطلب (وربما حتى عدم تشجيع) التقييم المستقل. يعتقدون أن معدي القوائم هم الذين يقررون بالتشاور مع المعلقين فيما إذا كان لدى المشروع المصادر الداخلية الكافية لتحديد قيم عادلة موثوقة. والبعض الآخر يعتقد أن المقيمين المستقلين وبخبرات ملائمة ليسوا متوفرين في بعض الأسواق.

٥٦ يستنتاج استنتج المجلس أن التقييم المستقل ليس دائماً ضروري وبالتالي وكما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٦٤، فإن المعيار يشجع ولكن لا يتطلب، من المشروع تحديد القيمة العادلة لجميع الإستثمارات العقارية على أساس التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات معترف بها وذات علاقة والذي لديه خبرة حديثة في المواقع والفئة الخاصة بالإستثمارات العقارية. وهذه الطريقة تتسجم مع طريقة

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، والمصنع والمعدات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ ولغى جميع المرجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المطلة البديلة ٣"

التقييمات الاكتوارية في معيار المحاسبة الدولي ١٩- منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩- للفترة ٥٧).

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٥٧ إستنتاج
تتضمن مسودة العرض إي ٦٤ افتراضاً قوي الحجة والبيئة وهو أن المشروع سوف يكون قادراً على التحديد بموثوقية القيمة للعلة للممتلكات المحفوظ بها لاكتساب الإيرادات الإجبارية أو لزيادة قيمتها الرأسمالية. إقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أيضاً أن استثناء الموثوقية: معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتوجب تطبيقه إذا توفر دليل واضح عندما يحصل أو ينشأ المشروع للممتلكات، إن قيمتها العادلة سوف لن تكون قابلة للتحديد بموثوقية على أسس مستمرة.

٥٨ إستنتاج
بعض المعلقين عارضوا مختلف نواحي هذا الاقتراح إستناداً لأحد أو أكثر من الخلفيات التالية:

(أ) إن الافتراض قوي الحجة والبيئة قد أخص تقدير الصعوبات المحددة للقيمة العادلة بموثوقية، وهذا في الغالب يكون غير ممكن خصوصاً عندما تكون الأسواق صغيرة أو عندما لا يوجد مهنة تقييم مؤسمة على نحو جيد؛

(ب) يتضمن النموذج المحاسبي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إختياراً لانخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ومهما يكن، فإنه ليس من المنطقي الاعتماد على إختيار انخفاض القيمة عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة باستخدام توقعات التكتلات النقدية وذلك لأن إختيار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو صعب أيضاً مثل تلك الحالات؛

(ج) عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، فإن هذه الحقيقة لا تبرر احتساب الاستهلاك وبدلاً من ذلك فإن الممتلكات موضوع المشكلة يتوجب قياسها بالكلفة ناقصاً خسائر انخفاض القيمة؛ و

(د) وحتى يتم تجنب خطر التلاعب، يتوجب أن تبذل جميع الجهود لتحديد القيم العادلة حتى ولو في السوق غير النشط نسبياً. حتى ولو بدون سوف نشط فإن نطقاً من التكتلات النقدية المتوقعة تكون متوفرة. وإذا كان هناك مشكل في تحديد للقيمة العادلة، يتوجب على المشروع أن يقيم للممتلكات بأفضل تقدير للقيمة العادلة، والإفصاح عن محدوديات موثوقية للتقدير وإذا كان غير الممكن كلياً تحديد القيمة العادلة فإنه يتوجب اعتبار القيمة العادلة صفراً.

٥٩ إستنتاج
استنتج المجلس أنه يتوجب الاحتفاظ بالافتراض قوي الحجة والبيئة واستثناء الموثوقية ولكن قرر تطبيقها بطريقة أخرى. في مسودة العرض إي ٦٤ من خلال استثناء الممتلكات من تعريف الإستثمارات العقارية إذا تم تجاوز الافتراض قوي الحجة والبيئة. لقد شعر بعض المعلقين أنه كان مربكاً تضمين استثناء الموثوقية في التعريف. وبناءاً عليه فقد نقل المجلس استثناء الموثوقية من التعريف إلى القسم حول القياس اللاحق (الفقرة ٤٧ - ٤٩).

٦٠ إستنتاج
بموجب مسودة العرض إي ٦٤، يتوجب على المشروع عدم وقف استخدام نموذج القيمة العادلة إذا أصبحت عمليات السوق المرادفة لكل تكرار في حدوثها أو أن تصبح أسعار السوق أقل توفراً لئلا. وقد عارض بعض المعلقين هذا الاقتراح، وقد جادلوا أنه قد توجد بعض الحالات عندما لا تكون التقديرات الموثوقة متوفرة وبذلك قد يكون من التطليل الاستمرار في محاسبة القيمة العادلة في تلك الحالات. قرر المجلس أنه من المهم إبقاء الاحتفاظ بأسلوب مسودة العرض إي ٦٤ وذلك لأنه خلافاً لذلك فإن المشاريع يمكن أن تستخدم استثناء الموثوقية كتبرير لوقف محاسبة القيمة العادلة في سوق لئلا للتخفيض.

٦١ إستنتاج في الحالات التي ينطبق فيها استثناء الموثوقية، فقد أقرحت مسودة العرض إي ٦٤ أنه يتوجب على المشروع الاستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم استبعاد الممتلكات. وقد أقرح بعض المعلقين أنه يتوجب على المشروع أن يبدأ في تطبيق نموذج القيمة العادلة عندما تصبح القيمة العادلة قليلة للقياس بموثوقية. رفض المجلس هذا الاقتراح لأنه حتماً سوف يكون قراراً غير موضوعي لتحديد متى تصبح القيمة العادلة قليلة للقياس بموثوقية وهذه الغير موضوعية من الممكن أن تقود إلى تطبيق غير إنسجامي.

٦٢ إستنتاج أقرحت مسودة العرض أي ٦٤ إصحاحاً غير محدد عندما يكون استثناء الموثوقية منطبقاً. وقد شعر بعض المعلقين أن الإصحاح في تلك الحالات يكون مهماً. وقد وافق المجلس على ذلك وقرر تضمين الإصحاحات المنسجمة مع الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٦٨ و ٦٩(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠). تتطلب الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إصحاحات للوصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها بالقيمة العادلة.

المكاسب والخسائر من إعادة للقياس للقيمة العادلة

٦٣ إستنتاج جادل بعض المعلقين أنه يتوجب أن يكون هناك متطلباً أو خياراً للاعتراف بالفروقات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية^١ في حقوق المالك على خلفيات:

(أ) أن سوق الممتلكات ليس فيه سيولة بشكل كافٍ والقيم السوقية غير مؤكدة وغير مؤكدة . إن الممتلكات ليست سائلة كمثل سيولة الأدوات المالية ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خياراً للإستثمارات المتوفرة للبيع؛

(ب) حتى يتم حل مسائل تقارير الأداء بشكل عام فإنه يكون من غير المدروس طلب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل؛

(ج) إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة في قائمة الدخل يزيد من التقلبات يعزز الشفافية، وذلك لأن التغيرات من إعادة للتقييم سوف يجعل تقييم الأداء التشغيلي للمشروع غير واضح، ويمكن أن تسبب أيضاً في افتراض أن المكاسب غير المتحققة هي متوفرة للتوزيع كعوائد أرباح؛

(د) إن الاعتراف في حقوق الملكية يعتبر أكثر إنسجاماً مع أعراف التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة والتي هي اليوم الأصوليات لكثير من المحاسبة فعلى سبيل المثال، فهي تسمح مع المعالجة الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بإعادة التقييمات للممتلكات والمصانع والمعدات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومع الخيار المتوفر لأدوات مالية معينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(هـ) فيما يخص الممتلكات المعولة بالدين فإنه يجب عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للممتلكات الناتجة عن التغيرات في سعر الفائدة حيث أن التغيرات المرتبطة في القيمة العادلة للدين لا يعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(و) بموجب الفقرات ٩٢ و ٩٣ من الإطار يجب الاعتراف بالدخل فقط عندما يمكن قياسه بثأكد كافي. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ " عقود الإشاء " شروط معينة قبل أن يكون بإمكان المشروع استخدام طريقة نسبة للعمل المنجز. وهذه الشروط لا تتحقق في العادة للإستثمارات العقارية؛ و

^١ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية " ، يجب عرض جميع التغيرات المصرح عنها في حقوق الملكية في قائمة تبيان التغيرات في حقوق الملكية.

(ز) يتوجب تفريق نتائج العمليات عن التغيرات في القيم. فعلى سبيل المثال، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن فروقات التبادل غير المحققة من المشروع الأجنبي^١ يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية.

٦٤ إستنتاج أقتراح بعض المحققين أنه يتوجب الاعتراف بالزيادات في حقوق الملكية ويتوجب الاعتراف بالانخفاضات في صافي الربح أو الخسارة وهذا مشابهة لنموذج إعادة التقييم والذي يشكل المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ (إستثناء عدم وجود استهلاك)^٢.

٦٥ إستنتاج كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٦٤، فقد استنتج المجلس فيما يتعلق بنموذج للقيمة العادلة أنه يتوجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في بيان الدخل كجزء من صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن التبريرات لهذه الطريقة تتضمن ما يلي:

(أ) إن الحالة المفاهيمية لنموذج القيمة العادلة قد تم بناؤها بشكل كبير ضمن منظور أن هذا سيوفر الوضع الأكثر علاقة وشفافية للآداء المالي للإستثمارات العقارية، وبهذا الطرح فإنه سوف يكون من غير الملائم السماح أو تطلب الاعتراف في حقوق الملكية؛

(ب) إن الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية سوف يخلق سوء مقابلة بسبب أن الدخل الإيجاري الصافي سوف يتم الاعتراف به في قائمة الدخل بينما سيتم الاعتراف بمجهود استهلاك الخدمة ذات العلاقة (يعترف بها كاستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦) في حقوق الملكية. وعلى نحو مشابه سوف يتم الاعتراف بمصاريف الصيانة كمصروف بينما لزيادات ذات العلاقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية؛

(ج) وباستخدام هذا الأسلوب، فإنه لا حاجة لحل بعضاً من المسائل الصعبة والخلافية التي سوف تنشأ إذا تم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في حقوق الملكية، وهذه المسائل تتضمن ما يلي :

(١) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عند استبعاد الإستثمارات العقارية؛ و

(٢) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما تنخفض قيمة الممتلكات؟ وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد وقياس مثل ذلك الانخفاض في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما ينخفض قيمة الممتلكات، وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد مثل ذلك الانخفاض في القيمة ؛ و

(د) وبافتراض صعوبة تعريف الإستثمارات العقارية على نحو صارم فإنه سوف يكون في بعض الحالات للمشاريع الاختيار في تطبيق معيار الإستثمارات العقارية أو أياً من المعالجتين في معيار المحاسبة الدولي ١٦. أنه ليس من المرغوب فيه إدراج خيارين في معيار الإستثمارات العقارية حيث سيعطي المشاريع الاختيار (على الأقل لحياناً) من بين أربعة معالجات مختلفة.

^١ معيار المحاسبة الدولي ٢١ " أثر التغير في سعر الصرف الأجنبي"، كما هي معدلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣، المصطلح " المشروع الأجنبي" حل محله " المعاملات الأجنبية".

^٢ معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات، المعادن والآلات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ ولأنه يجمع المراجع التي تعود على "المعالجة الخاطئة" و "المعاملة البديلة"؟

التحويلات

٦٦ إستنتاج عندما ترحل ممتلكات مشغولة من قبل المالك بموجب المعالجة التحليلية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ سوف تصبح إستثمارات عقارية وبذلك يتغير قياس للممتلكات من التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة. وقد أستنتج المجلس أن أثر هذا التغير في أساس القياس يتوجب معالجته كإعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ بتاريخ التغير في الاستخدام والنتيجة هي :

(أ) لا تتضمن قائمة الدخل صافي الزيادة المتركمة في القيمة العادلة التي تنشأ قبل أن تصبح الممتلكات إستثمارات عقارية. إن الجزء من هذا التغير الذي تنشأ قبل بداية الفترة الحالية لا يمثل الأداء المالي للفترة الحالية؛ و

(ب) هذه المعالجة سوف تخلق مقارنة ما بين المشاريع التي قامت سابقاً بإعادة تقييم الممتلكات بموجب المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتلك المشاريع التي قامت سابقاً باستخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦*.

ملخص التغيرات على مسودة العرض إي ٦٤

٦٧ ب إن أكثر تغيير مهم ما بين مسودة العرض إي ٦٤ والمعيار النهائي هو إدراج نموذج التكلفة لبديل لنموذج القيمة العادلة، إن التغيرات الأخرى الرئيسية قد أدرجت في القائمة أدناه.

(أ) تم توسيع الإرشاد حول تحديد القيمة العادلة حتى يوضح التالي:

(١) لا يتم تخفيض القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بتكاليف العملية التي يمكن تكبدها في البيع أو إستبعاد وآخر (الفقرة ٣٠ من المعيار). وهذا يتسجم مع قياس الأصول المالية بموجب للفقرة ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن مسودة العرض إي ٦٤ كانت صامتة حول معالجة مثل تلك للتكاليف؛

(٢) يعتمد القياس على التقييم بتاريخ الميزانية العمومية (الفقرة ٣١)؛

(٣) إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو ما يعطي في العادة من الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لإيجار وشروط تعاقدية أخرى (الفقرة ٣٩) وفي غياب مثل ذلك الدليل تعكس القيمة العادلة المعلومات من مصادر مختلفة وحتاج للمشروع أن يتحرى عن من أسباب أية اختلافات ما بين المعلومات من مختلف المصادر (الفقرات ٤٠ - ٤١)؛

(٤) تختلف القيمة السوقية عن قيمة الاستخدام كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. لنخفض قيمة الأصول (الفقرة ٤٣)؛

(٥) هناك حاجة لتجنب الاحتساب المتكرر للإستثمارات العقارية والأصول والمعلومات المعترف بها على حدة. إن المعدلات التي تسبب جزءاً لا يتجزأ (مثل المصاعد ومكيفات الهواء) يتم تصنيفها بشكل عام في الإستثمارات العقارية وليس الاعتراف بها على حدة (الفقرة ٤٤)؛

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، المعدات والألات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ ولأنه جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"

(٦) لا تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المصاريف الرأسمالية المستقبلية التي سوف تحسن أو تعزز الأصل ولا تعكس القوائد المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي (الفقرة ٤٥)؛

(٧) يستخدم المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للمحاسبة عن أي مخصصات مرتبطة بالإستثمارات العقارية (الفقرة ٤٦)؛ و

(٨) في الحالات الاستثنائية عندما لا يكون بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية يكون القياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بموجب المعالجة التحليل (في مثل تلك الحالات فإن إعادة التقويم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يكون أيضاً متاحاً) والقيمة المتبقية تفترض صفراً (يفترض أن القيمة العادلة لا يمكن تحديدها بموثوقية) (الفقرات ٤٧-٤٨)؛

(ب) فيما يتعلق بنطاق المعيار وتعريف الإستثمارات العقارية:

(١) توضح الفقرة ٣ الآن أن المعيار لا ينطبق على الغابات والصادر الطبيعية المتجددة وحقوق المعادن والاستكشاف لاستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي، والمصادر الأخرى غير المتجددة. أن هذه الصياغة تتسم مع الاستثناء المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "للممتلكات والمصانع والمعدات". لا يرغب المجلس في إعطاء حكماً مقدماً لقراره حول معالجة مثل تلك العناصر في مشاريعه الحالية حول الزراعة والصناعات الإستخراجية؛

(٢) الأرض المحتفظ بها لاستخدام مستقبلي مالي غير محدد هي مثال آخر الإستثمارات العقارية (الفقرة ٦(ب))، على خلفيات أن القرار اللاحق لاستخدام مثل تلك الأراضي كمخزون أو لتطويرها كممتلكات مشغولة من المالك سيكون قراراً استثمارياً؛

(٣) أن الأمثلة الجديدة للعناصر التي ليست إستثمارات عقارية هي: للممتلكات المحتفظ بها للاستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المحتفظ بها للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق كممتلكات مشغولة من قبل المالك والممتلكات المشغولة من الموظفين (بغض النظر عن ما إذا كان الموظفين يدفعون إيجار بمعدلات السوق أم لا) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر الاستبعاد (الفقرة ٧(ج))؛

(٤) للممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها للاستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية هي الآن مضطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ وتقلس بالتكلفة ناقصاً خسائر انخفاض القيمة إن وجدت (الفقرة ٧(د)) افترضت مسودة العرض B64 أن الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة؛

(٥) أن الرجوع لتقليس الموثوق للقيمة العادلة (والمطلوبات ذات العلاقة في الفقرات ١٤-١٥ من مسودة العرض أي ٦٤) قد تم نقلها من تعريف الإستثمارات العقارية إلى قسم القياس اللاحق (الفقرات ٤٧-٤٩).

(ج) فقرة جديدة هي ٢٠ تتعامل مع تكاليف بدأ النشاط، خسائر التشغيل الافتتاحية والتفقدن غير العادية (اعتماداً على الفقرات ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٦) درس المجلس إضافة إرشاد حول الإيراد المرض خلال إنشاء الممتلكات. ومهما يكن، فقد استنتج المجلس أن هذا

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "للممتلكات، والمصانع والمعدات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ والذي يجمع المراجع التي تعود على "المعالجة لتطبيقية" و "المعاملة البديلة".

قد أوجد مسألة ضمن ميثاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقرر أن هذا الأمر خارج عن نطاق هذا المشروع أنه يتم التطرق له.

(د) هناك مطلب ضمني حول تحديد المكاسب والخسائر من الاستبعادات (الفقرة ٦٢) وهذا يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الفقرة ٥٦ وهناك أيضاً مرجعيات ربط جديدة:-

(١) معيار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود الإيجار " ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" كإرشاد لتحديد تاريخ الاستبعاد (الفقرة ٦١)؛ و

(٢) معيار المحاسبة الدولي ٣٧ " المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة " للمعلومات المتخطط بها بعد الاستبعاد (الفقرة ٦٤).

(هـ) يبين المعيار بشكل واضح أنه يتوجب على المشروع تحويل الإستثمارات العقارية للمخزون عندما يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات ليبيعها لاحقاً في الميثاق القادي للعمل (الفقرات ٥١ (ب) و ٥٢). افترضت مسودة العرض إي ٦٤ أن جميع التحويلات من الإستثمارات العقارية للمخزون يجب عدم السماح بها. يتعامل المعيار بوضع أكثر من مسودة للعرض إي ٦٤ مع نواحي أخرى محيطة من التحويلات.

(و) تتضمن متطلبات الإفصاح الجديدة:

(١) توسيع الإفصاح المطلوب حول الطرق والاقتراحات الهامة والتي تتضمن الآن الإفصاح فيما إذا كانت القيمة العادلة معززة بـ دليل السوق أو فيما إذا كان التقدير مركّز على المعلومات الأخرى (والتي يتوجب على المشروع الإفصاح عنها) وذلك بسبب طبيعة الممتلكات وعدم وجود معلومات سوقية مقارنة (الفقرة ٦٦(ب))؛

(٢) الإفصاحات للدخل الإيجاري ومصروف التشغيل المباشرة (الفقرة ٦٦ (د))؛ و

(٣) الإفصاحات في الحالات الاستثنائية عندما لا تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد بشكل موثوق (الفقرات ٦٨ و ٦٩ (هـ)).

(ز) اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ متطلبات للإفصاح عن القيمة المرحلة للممتلكات غير الموجهة أو للشاغرة وقد جادل بعض العاملين أن هذا الإفصاح غير عملي خصوصاً للممتلكات التي هي شاغرة جزئياً. وقد شعر آخرون أن هذه هي مسألة للإفصاح عنها في تقرير مالي من قبل الإدارة وليس في البيانات المالية. حذف المجلس متطلبات هذا الإفصاح. يتوجب أن يلاحظ أن بعضاً من المستويات الشاغرة يمكن أن تتوفر من الإفصاح المطلوب للدخل الإيجاري ومن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب الإفصاح عن التكتفات النقدية من عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء (جزئياً لأقل من سنة ولحده ومن سنة إلى خمسة سنوات وأكثر من خمس سنوات).

(ح) لم تتضمن مسودة العرض إي ٦٤ أحكاماً افتقالية محددة وهذا يعني أن معيار المحاسبة الدولي ٨ سوف ينطبق. هناك خطر من إعادة عرض الفترات السابقة وذلك لأنه يمكن أن يسمح للمشاريع التلاعب بصافي الربح أو الخسارة للفتره المدرجة في التقرير باستخدام اختيار التأخير في تحديد القيم العادلة في الفترات السابقة وعليه فقد قرر المجلس منع إعادة العرض في نموذج القيمة العادلة باستثناء عندما يكون المشروع قد افصح للعامة للقيم العادلة للفترات السابقة (الفقرة ٧٠).

المعيار المحاسبي الدولي ٤١

الزراعة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١-مقدمة ٩

المقدمة

معار المحاسبة الدولي ٤١

الزراعة

الهدف

٤-١

النطاق

٩-٥

تعريفات

٧-٥

تعريفات خاصة بالزراعة

٩-٨

تعريفات عامة

٣٣-١٠

الإعتراف والقياس

٢٩-٢٦

المكاسب والخسائر

٣٣-٣٠

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٨-٣٤

المنح الحكومية

٥٧-٤٠

الإلصاح

٥٣-٤٠

عام

٥٦-٥٤

الإفصاحات الإضافية للأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة

العادلة بشكل موثوق به

٥٧

المنح الحكومية

٥٩-٥٨

تاريخ النفاذ والانتقال

ملحق

أمثلة توضيحية

أساس الاستنتاجات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ "الزراعة" مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعيير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في سياق الهدف منه *تقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*. معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين المعيار المحاسبي الدولي ٤١ المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهذا الأمر لم تغطيه معايير محاسبية دولية أخرى. إن النشاط الزراعي هو إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الأصول البيولوجية) المعدة للبيع، إلى محصول زراعي، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.

مقدمة ٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٤١، بين أشياء أخرى، المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية أثناء فترة النمو والاحتلال والإنتاج والتكاثر، وكذلك للقياس المبني للحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، ويتطلب المعيار القياس بالقيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ابتداء من الاعتراف المبني للأصول البيولوجية حتى نقطة الحصاد، وذلك عدا عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الاعتراف المبني، على أن معيار المحاسبة الدولي ٤١ لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ والصوف إلى قماش.

مقدمة ٣ يفترض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة لأصل بيولوجي بشكل موثوق به، على أنه يمكن فحص هذا الافتراض فقط عند الاعتراف المبني بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، والتقدير البديلة للقيمة العادلة له محددة بشكل واضح أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أن تقيس المنشأة ذلك الأصل البيولوجي بتكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم ودية خسائر متركمة في انخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المنشأة قياسها بمقدار قيمتها العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وفي جميع الحالات يجب على المنشأة قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

مقدمة ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤١ إدخال التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصل البيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها، وفي النشاط الزراعي يزيد أو يقلل التغير في الصفات المالية لحيوان أو نبات حي من المنافع الاقتصادية للمشروع بشكل مباشر. وبموجب نموذج محاسبة تكاليف تاريخية مبني على المعاملات قد تبلغ منشأة مزرعة أشجار عدم وجود دخل حتى أول حصاد وبيع، وقد يكون ذلك بعد ٣٠ سنة من الزراعة، ومن ناحية أخرى يبلغ النموذج المحاسبي الذي يعترف ويقاس النمو البيولوجي باستخدام القيمة العادلة عن تغيرات في القيمة العادلة على مدى للفترة بين الزراعة والحصاد.

مقدمة ٥ لا يحدد المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي، وبدلاً من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ١٦. "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"، وذلك يعتمد على أي معيار مناسب حسب الظروف، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بمقدار تكلفتها مخصصاً منها أية خسائر متركمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ معلل تقييمه، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك مستمر بقيمتها العادلة أو بالتكلفة مخصصاً منها أية خسائر متركمة في انخفاض القيمة، والأصول البيولوجية المرتبطة مادياً بالأرض (مثل ذلك الأشجار في مزرعة) يتم قياسها بالقيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بشكل منفصل عن الأرض.

مقدمة ٦ يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة للمنطقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل. وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة، وإذا كانت المنحة مشروطة، فإن يكون أحد شروطها، أن لا يقيم المشروع بممارسة نشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية كدخل

وذلك فقط عند تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وإذا كانت المنحة الحكومية متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بتكلفته مخصصاً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية".

٧ مقدمة ٧ ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤١ على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبعد.

٨ مقدمة ٨ لا يضع المعيار المحاسبي الدولي أية أحكام لتتقالية محددة، وقد تم تبني المعيار المحاسبي الدولي ٤١ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٩ مقدمة ٩ يقدم المحقق أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٤١، ويخلص "أساس الاستنتاجات" الأسباب التي دعت المجلس لتبني المتطلبات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٤١.

معيـار المحاسبة الدولي ٤١

الزراعة

الهدف

هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية، وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

- ١ يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:
 - (أ) الأصول البيولوجية؛
 - (ب) المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد؛ و
 - (ج) المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان ٣٤-٣٥.
- ٢ لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:
 - (أ) الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، " الإستثمارات العقارية")؛ و
 - (ب) الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة").
- ٣ يطبق هذا المعيار على المحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع، وذلك فقط عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢، المخزون أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، وبناءً على ذلك لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب وتحويله إلى نبيذ من قبل تاجر الخمر الذي انبت أشجار العنب. وبينما قد يبدو هذا التصنيع امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي فإن الأحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحويل البيولوجي، وهذا للتصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.
- ٤ يقدم الجدول التالي أمثلة على الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع بعد الحصاد:

الأصول البيولوجية	المحاصيل الزراعية	المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد
أغنام	صوف	أقمشة، سجاد
أشجار في غابة مستظة كمزروعة	أشجار خشبية	لواح خشبية
نباتات	قطن	خيطن، ملابس
	أصعب محصود	سكر
ماشية	حليب	جبن
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم خنزير معالج
شجيرات	أوراق	شاي، نبع معالج
كرمة	عنب	نبيذ
أشجار فاكهة	فاكهة مقطوفة	فاكهة مصنعة

تعريفات

تعريفات خاصة بالزراعة

- ٥ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:
- النشاط الزراعي** هو إدارة المشروع للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية.
- المحصول الزراعي** هو المنتج المحصول للأصول البيولوجية للمشروع.
- الأصل البيولوجي** هو حيوان أو نبات حي.
- التحول البيولوجي** يشمل عمليات النمو والاحتلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
- مجموعة الأصول البيولوجية** هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.
- المصايد** هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.
- ٦ يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال ذلك تربية الماشية والحماية بالغابات والمحاصيل السنوية أو المعمرة طويلة فصول السنة وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الأظهار وتربية الحيوانات البحرية (بما في ذلك مزارع الأسماك)، وهناك نواحي معينة موجودة في هذه المجموعة للمتنوعة.
- (أ) **القدرة على التغيير**: الحيوانات والنباتات الحية لها القدرة على التحول البيولوجي؛
- (ب) **إدارة التغيير**: تسهل الإدارة التحول البيولوجي بتحصين أو على الأقل تثبيت الظروف اللازمة لحدوث العملية (مثال ذلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والإخصاب والضوء)، وهذه الإدارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى، فطى سبيل المثال المصايد من مصايد غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط واجتثاث الأشجار) ليست نشاطاً زراعياً؛ و
- (ج) **قياس التغيير**: التغيير في النوعية (مثال ذلك الميزة الجينية والكثافة والنضوج والغلاف الدهني ومحتوى البروتين وقوة النسج الليفي) أو التغيير في الكمية (مثال النسج الليفي وعدد البراعم) الناتج من التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتها كمهمة إدارية روتينية.
- ٧ ينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:
- (أ) **تغيرات في الأصل من خلال**: (١) النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو (٢) احتلال (انخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٣) تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ و
- (ب) **إنتاج محاصيل زراعية مثل** عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والطبيب.

تعريفات عامة

- ٨ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:
- سوق نشط هو السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية:
- (أ) البند الذي يتم المتجارة بها ضمن السوق متجانسة؛
- (ب) من الممكن بشكل معتاد إيجاد مشترين وبيعين راغبين في أي وقت؛ و
- (ج) الأسعار متوفرة للجمهور.
- المبلغ المسجل هو مبلغ الأصل المعترف به في الميزانية العمومية.
- القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال أصل أو تسوية لإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية أثناء سير العمل المعتاد بين أطراف ذات مصالح مستقلة.
- المنح الحكومية هي كما تم تعريفها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ 'محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية'.
- ٩ القيمة العادلة لأصل تكون بناء على موقعة ووضعه الحاليين. ونتيجة لذلك، على سبيل المثال، القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في سوقها مخصوما منها تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الماشية إلى ذلك السوق.

الإعتراف والقياس

- ١٠ يجب على المشروع الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فقط عندما:
- (أ) يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
- (ب) من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بالأصل إلى المشروع؛ و
- (ج) من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.
- ١١ في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية ووسم أو خلاف ذلك وقع علامة على الماشية عند امتلاكها أو ولادتها أو إسطامها، وتقييم المنافع المستقبلية عادة بقياس الصفات الجسمية للأهنة.
- ١٢ يجب قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبني وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عن نقطة البيع، فيما عدا الحالة المبينة في الفقرة (٣٠) حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.
- ١٣ يجب قياس المنتج الزراعي المحصول من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ 'المخزون' أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق على ذلك.
- ١٤ تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لنقل الأصول إلى السوق.

١٥ من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل مادي أو محصول زراعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص هامة، على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية، ويقوم المشروع باختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.

١٦ كثيرا ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، وأسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في المعاملة، ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي بسبب وجود عقد، وفي بعض الحالات قد تكون عقد لبيع أصل بيولوجي أو محصول زراعي عقد متقل بالأعباء كما هو معرف في المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، وينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ على العقود المتقلة بالأعباء.

١٧ في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت المشروع بإمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على المشروع استخدام أكثر سوق مناسب، فعلى سبيل المثال إذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها استخدام السعر في السوق المتوقع استخدامه.

١٨ إذا لم يوجد سوق نشط على المشروع استخدام واحد أو أكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:

(أ) سعر آخر معاملة في السوق، شريطة أنه لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛ و

(ج) مراجع قياس للقطاعات مثل قيمة بستان فاكهة معبر عنها حسب طبق التصدير أو البوشل (مكيال للحبوب) أو الهكتار وقيمة الماشية معبر عنها بالكيلو غرام من اللحم.

١٩ في بعض الحالات قد توجي مصادر المعلومات الواردة في الفقرة ١٨ باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل أو المحصول الزراعي. ويقوم المشروع بالنظر في أسباب هذه الاختلافات من أجل للتوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبيا نم التقديرات المعقولة.

٢٠ في بعض الظروف قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف، يقوم المشروع باستخدام القيمة العادلة لصافي التكتفات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق قبل احتساب الضريبة لتحديد القيمة العادلة.

٢١ إن هدف حساب القيمة العادلة لصافي التكتفات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضع الحالين، ويقوم المشروع بأخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب الذي سيتم استخدامه وعند تقدير صافي التكتفات النقدية المتوقعة. وللوضع الحالي لأصل بيولوجي لا يشمل أية زيادات في القيمة من التحول البيولوجي الإضافي والأنشطة المستقبلية للمشروع مثل الأنشطة المتعلقة بزيادة التحول البيولوجي المستقبلي والحصاد والبيع.

٢٢ لا يقوم المشروع بإدخال أية تنفقات نقدية لتمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (مثل ذلك، تكلفة إعادة زرع الأشجار في غابة مزروعة بعد الحصاد).

٢٣ عند الموافقة على سعر لمعاملة تتم بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مستقلة على المشتريين والبائعين الراغبين والمطلعين الأخذ في الاعتبار التغيرات في التنفقات النقدية، ويتبع ذلك أن القيمة العادلة تعكس إمكانية حدوث هذه الاختلافات. وبناء على ذلك، يقوم المشروع بإدخال التوقعات الخاصة بالاختلافات المتوقعة في التنفقات النقدية إما في التنفقات النقدية المتوقعة أو في سعر الخصم أو في مزيج منهما، وعند تحديد سعر الخصم يقوم المشروع باستخدام افتراضات تتفق مع الافتراضات المستخدمة في تقدير التنفقات النقدية المتوقعة، وذلك لتجنب أثر بعض الافتراضات التي لحظت متريين أو تم تجاهلها.

٢٤ قد تقارب التكلفة أحيانا القيمة العادلة، وبشكل خالص عندما:

- (أ) يكون تحول بيولوجي ضئيل قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثل ذلك بالنسبة لأشجار الفاكهة التي تمت زراعتها مباشرة قبل تاريخ ميزانية عمومية)؛ أو
- (ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر ملايا (مثل ذلك بالنسبة للنمو الأولي في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة لأشجار صنوبر).

٢٥ كثيرا ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة ماديا بالأرض (مثل ذلك الأشجار في غابة مستقلة كمزرعة). فقد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة، أي بالنسبة للأصول البيولوجية أرض بكر وتخصيبات في الأرض كمجموعة واحدة، ويمكن للمشروع استخدام المعلومات الخاصة بالأصول مجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية، على سبيل المثال، من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتخصيبات في الأرض من القيمة العادلة للأصول مجتمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

المكاسب والخسائر

٢٦ المكسب أو الخسارة الناتجة عن الإعراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن للتغير في القيمة للعادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو للخسارة للفترة التي نجمت فيها.

٢٧ قد تنجم خسارة عند الإعراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

٢٨ المكسب أو الخسارة الناتجة عن الإعراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصصا منها للتكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو للخسارة للفترة التي تنشا فيها.

٢٩ قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعراف المبدئي بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٠ هناك افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به للأصل البيولوجي. على أنه، من الممكن تنفيذ هذا الافتراض فقط عند الإعراف المبني بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت له التقديرات البديلة للقيم العادلة على أنها غير موثوق بها بشكل واضح. وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصصا منها أي إستهلاك مترام واية خسائر مترامكة في انخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قليلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المشروع قياسها بقيمتها المعادلة مخصصا منها التكاليف المقدره عند نقطة البيع. وما أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي بشكل موثوق، تقوم المنشأة بقياسها على أنها قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدره. وما أن يلبى الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعلايات المتوقعة"، من المفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

٣١ من الممكن فقط تنفيذ الافتراض في الفقرة ٣٠ عند الإعراف المبني، والمشروع الذي قاس في السابق الأصل البيولوجي بقيمته يجب أن تستمر في قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مخصصا منها التكاليف المقدره عند نقطة البيع إلى أن يتم للتصرف فيها.

٣٢ في جميع الحالات، يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مخصصا منها التكاليف المقدره عند نقطة البيع. ويعكس هذا المعيار للآراء بأن القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٣ عند تحديد للتكلفة، والاستهلاك المترام والخسائر المترامكة في انخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون"، والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ "الامتلاكات والمصالح والمعدات"، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

المنح الحكومية

٣٤ المنحة الحكومية غير المشروطة المتوقعة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة منها التكاليف المقدره عند نقطة البيع يجب الإعراف بها على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام.

٣٥ إذا كانت المنحة الحكومية المتوقعة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصصا منها التكاليف المقدره عند نقطة البيع مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب بالمنحة الحكومية أن لا تقوم بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل، وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة للحكومة.

٣٦ تتباين أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب بمنحة حكومية أن يقوم المشروع بزراعة موقع معين لمدة خمس سنوات، وتطلب من المشروع إعادة المنحة الحكومية بكاملها إذا قامت بالزراعة لأقل من ثلاث سنوات، ففي هذه الحالة لا يتم الإعراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل حتى عمر السنوات الخمس. على أنه إذا سمحت شروط المنحة الحكومية بالاحتفاظ بجزء من المنحة الحكومية بناء على مرور الوقت، فإنه يجب على المشروع الإعراف بالمنحة للحكومة على أنها دخل على أساس تتناسب زمني.

٣٧ إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل بيولوجي مقلد بقيمته العادلة مخصصاً منها أي إستهلاك متراكم ولية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (انظر الفقرة ٣٠)، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

٣٨ هذا المعيار يتطلب معاملات متغيرة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠، إذا كانت المنح الحكومية تتعلق بالأصول البيولوجية التي يتم قياسها بقيمتها العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة أو للمنح الحكومية تتطلب من المشروع أن لا يتعلق في أي نشاط زراعي محدد. معيار المحاسبة الدولي ٢٠ يتم تطبيقه فقط على المنح الحكومية التي تتعلق بالأصول البيولوجية التي تقاس بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم و أي انخفاض متراكم في الخسائر.

الإفصاح

٣٩ [تم إلغاؤها]

عام

٤٠ يجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة للفترة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.

٤١ يجب على المشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية.

٤٢ قد يأخذ الإفصاح الذي تتطلبه الفقرة ٤١ شكل سرد أو وصف كمي.

٤٣ تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية المشروع على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، مميزة بين الأصول القابلة للإستهلاك (Consumable) والأصول البيولوجية الحاملة (Bearer)، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يوضح المشروع عن المبالغ المسجلة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة حسب المجموعة. ويمكن للمشروع كذلك تضمين هذه المبالغ المسجلة بين أصول ناضجة وغير ناضجة. وهذا التمييز يوفر معلومات قد تساعد في تقييم توقيت التكتفقات النقدية المستقبلية، ويقوم المشروع بالإفصاح عن أساس إجراء أي تمييز مثل هذا.

٤٤ الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها كمحصول زراعي أو بيعها كأصول بيولوجية. ومن الأمثلة على الأصول القابلة للإستهلاك المواشي الخاصة بإنتاج اللحوم والمواشي المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع والمحاصيل مثل الذرة والقمح والأشجار من أجل الأخشاب، والأصول البيولوجية الحاملة هي الأصول عدا عن الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك، مثال ذلك، المواشي التي ينتج عنها الحليب والكرمة وأشجار الفاكهة والأشجار التي يقطع منها الحطب بينما تبقى الشجرة، والأصول البيولوجية الحاملة ليست محاصيل زراعية بل هي أصول تتجدد ذاتياً.

٤٥ يمكن تصنيف الأصول البيولوجية إما كأصول بيولوجية ناضجة أو كأصول بيولوجية غير ناضجة. والأصول البيولوجية الناضجة هي التي أصبحت قليلة للحصاد (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك) أو التي هي قادرة على إعطاء محاصيل منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية الحاملة).

٤٦ يجب على المشروع بيان ما يلي إذا لم تكن قد أوضحت عنه في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

(أ) طبيعة أنشطتها التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛ و

(ب) التقييمات أو التقديرات غير المالية للكميات القطعية لما يلي:

(١) كل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ؛ و

(٢) نتيج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.

٤٧ يجب على المشروع الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموع من الأصول البيولوجية.

٤٨ يجب أن يوضح المشروع عن للقيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال الفترة محددة عند نقطة الحصاد.

٤٩ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

(أ) وجود الأصول البيولوجية المحدودة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للأصول للبيولوجية المرهونة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ الإلتزامات لتطوير وإمتلاك الأصول البيولوجية؛ و

(ج) إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.

٥٠ يجب على المشروع تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، والمعلومات للمقارنة غير مطلوبة، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:

(أ) المكسب أو الخسارة للناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛

(ب) الزيارات للناجمة عن المشتريات؛

(ج) الانخفاضات الناجمة عن المبيعات والأصول البيولوجية المصنفة ككفها متاحة للبيع (أو أنها ضمن مجموعة الإستبعاد والتي هي مصنفة ككفها متاحة للبيع) بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٥؛

(د) الانخفاضات للناجمة عن الحصاد؛

(هـ) الزيادات للناجمة عن دمج منشآت الأصول؛

(و) صافي فوارقات الصرف للناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبية في عملي عرض مختلفة، وفي ترجمة العمليات الأجنبية بعملة عرض للمنشأة في تقريرها ؛ و

(ز) التغيرات الأخرى.

٥١ من الممكن أن تتغير القيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات للمادية والتغيرات في الأسعار في السوق. والإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيد في تقييم أداء الفترة الحالية والاحتمالات المستقبلية، وبشكل خاص جدا توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة. وفي هذه الحالات، تشجع للمشروع أن تصحح حسب المجموعة أو خلافا لذلك عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع للداخلية ضمن صافي الربح أو للخسارة بسبب التغيرات للمادية وبسبب التغيرات في السعر. وهذه المعلومات هي لفل فائدة بشكل عام عندما تكون دورة الإنتاج لفل من سنة واحدة (مثال ذلك، عند تربية الدجاج أو زراعة الحبوب).

٥٢ ينجم عن التحول البيولوجي عدد من أنواع للتغير المادي-النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر، وكل واحد منها قابل للقياس والملاحظة. وكل واحد من هذه التغيرات المادية لها علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية. كما أن التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد هو أيضا تغير مادي.

٥٣ كثيرا ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وإذا وقع حدث والذي بسبب حجمه أو طبيعته أو تكراره يتعلق بفهم أداء المشروع للفترة فإنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل والمصروف ذات العلاقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، وتشمل الأمثلة على ذلك، انتشار مرض مقال أو حنوط فيضان أو قحط شديد أو صقيع أو وباء من الحشرات.

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٥٤ إذا قاس المشروع الأصول البيولوجية بتكلفتها مخصصا منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (انظر الفقرة ٣٠) في نهاية الفترة فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية.

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح بشأن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛

(ج) إذا أمكن، نطاق التقديرات التي ويحتمل جدا أن تقع القيمة العادلة ضمنها؛

(د) أسلوب الاستهلاك المستخدم؛

(هـ) الأعمار النالعة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛ و

(و) إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم (مجمع مع الخصائر المتراكمة للانخفاض في القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

٥٥ إذا، قام المشروع خلال الفترة المالية بقياس الأصول بتكلفتها مخصصا منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (انظر الفقرة ٣٠)، فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن أي مكسب أو خسارة تم الاعتراف بها عند التصرف في هذه الأصول البيولوجية، ويجب أن تصحح المطابقة التي تتطلبها الفقرة ٥٠ عن المبالغ المتطقة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل، إضافة إلى ذلك يجب أن تشمل المطابقة المبالغ التالية الداخلة ضمن صافي الربح أو الخسارة المتطقة بهذه الأصول البيولوجية:

(أ) خسائر الانخفاض في القيمة؛

(ب) عكوسات خسائر انخفاض القيمة؛ و

(ج) الاستهلاك.

٥٦ إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها في السابق بتكلفتها مخصصا منها أي إستهلاك متراكم وأية خسارة متراكمة في انخفاض القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به خلال الفترة الحظية فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية.

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به؛ و

(ج) أثر التغيير.

المنح الحكومية

- ٥٧ يجب أن يفصح المشروع عما يلي فيما يتعلق بالانتماء الزراعي الذي يعطيه هذا المعيار.
- (أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في الميزانية العمومية؛
- (ب) الشروط التي لم تتم تلبيةها والظروف الأخرى المتعلقة بالمنح الحكومية؛ و
- (ج) الانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية.

تاريخ النفاذ والانتقال

- ٥٨ يصبح المعيار المحاسبي الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ. وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٣ فإنه يجب عليها الإصاح عن هذه الحقيقة.
- ٥٩ لا يضع هذا المعيار لية أحكام انتقالية محددة. وتبنى هذا المعيار هو حسب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

الملحق

أمثلة توضيحية

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ولم يعتمد مجلس اللجنة، وهذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعيار ٤١، وعرض المعيار إيضاح تطبيق المعايير.

١١ المثال الأول يوضح كيف وضع متطلبات العرض والإفصاح لهذا المعيار موضع التنفيذ لمشروع مزرعة البان. وهذا المعيار يشجع فصل التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية للمشروع إلى تغير مادي وتغير في السعر. وهذا الفصل يبين في المثال ١. ويوضح المثال ٢ كيفية فصل التغير للمادي في السعر.

٢١ لا تتفق البيانات المالية في المثال ١ مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى، والأساليب الأخرى الخاصة بالعرض والإفصاح قد تكون أيضاً مناسبة.

الملحق أ مثال ١ مشروع الألبان هـ و ي المحدودة

الميزانية العمومية		مشروع هـ و ي المحدودة الميزانية العمومية		ملاحظات	٣١ ديسمبر ٢٠٠١	٣١ ديسمبر ٢٠٠٠
الأصول						
الأصول غير المتداولة						
ماشية الألبان - غير ناضجة ^(١)	٥٢,٠٦٠	٤٧,٧٣٠				
ماشية الألبان - ناضجة ^(١)	٣٧٢,٩٩٠	٤١١,٨٤٠				
المجموع الفرعي - الأصول البيولوجية	٤٢٥,٠٥٠	٤٥٩,٧٥٠	٣			
الممتلكات والمصانع والمعدات	١,٤٦٢,٦٥٠	١,٤٠٩,٨٠٠				
إجمالي الأصول غير المتداولة	١,٨٨٧,٧٠٠	١,٨٦٩,٣٧٠				
الأصول المتداولة						
المخزون	٨٢,٩٥٠	٧٠,٦٥٠				
للتجارة والذمم المدينة الأخرى	٨٨,٠٠٠	٦٥,٠٠٠				
النقد	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠				
إجمالي الأصول المتداولة	١٨٠,٩٥٠	١٤٥,٦٥٠				
إجمالي الأصول	٢,٠٦٨,٦٥٠	٢,٠١٥,٠٢٠				
حقوق الملكية والإلتزامات						
حقوق الملكية						
رأس المال للصناد	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠				
الأرباح المتراكمة	٩٠٢,٨٢٨	٨٦٥,٠٠٠				
إجمالي حقوق المساهمين	١,٩٠٢,٨٢٨	١,٨٦٥,٠٠٠				
الالتزامات المتداولة						
للتجارة والذمم الدافئة الأخرى	١٦٥,٨٢٢	١٥٠,٠٢٠				
إجمالي الالتزامات المتداولة	١٦٥,٨٢٢	١٥٠,٠٢٠				
إجمالي حقوق المساهمين والإلتزامات	٢,٠٦٨,٦٥٠	٢,٠١٥,٠٢٠				

(١) يشجع المشروع ولكن ليس مطلوباً منها تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول المتداولة والتفريق بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب، وعلى المشروع الإفصاح عن أسس صلاية تمييزات من هذا القبيل

بيان الدخل*

مشروع هـ ي، المحدودة	ملاحظات	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر
بيان الدخل		٢٠٠١
القيمة للعادلة للحليب المنتج		٥١٨,٢٤٠
المكاسب الناتجة عن التغيرات في القيمة للعادلة	٣	
مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لماشية الألبان.		٣٩,٩٣٠
		٥٥٨,١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧,٥٢٣)
تكاليف الموظفين		(١٢٧,٢٨٣)
مصروف الاستهلاك		(١٥,٢٥٠)
المصروفات التشغيلية الأخرى		(١٩٧,٠٩٢)
		(٤٤٧,١٤٨)
الربح من العمليات		٨١,٠٢٢
مصروف ضريبة الدخل		(٤٣,١٩٤)
صافي الربح للفترة		٣٧,٨٢٨

* قدم بيان الدخل هذا تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني على طبيعة المصروفات، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١ عرض البيانات المالية أن يقوم المشروع بالعرض في صخر بيان الدخل أو في الإيضاحات حول بيان الدخل تحليلا لمصروفات باستخدام تصنيف مبني على إما طبيعة المصروفات أو مهمتها ضمن المشروع، ويشجع المعيار المحاسبي الدولي الأول على عرض تطويل للمصروفات في صخر بيان الدخل.

بيان التغيرات في حقوق المساهمين*

السنة المنتهية في

مشروع هـ و ي للمحدودة بيان التغيرات في

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

حقوق المساهمين

الإجمالي	الأرباح لمتراكمة	رأس المال للمساهم	
١,٨٦٥,٠٠٠	٨٦٥,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	الرصيد في ١ يناير ٢٠٠١
٣٧,٨٢٨	٣٧,٨٢٨		صافي ربح الفترة
١,٩٠٢,٨٢٨	٩٠٢,٨٢٨	١,٠٠٠,٠٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

بيان التكلفة النقدي†

السنة المنتهية في

ملاحظات

مشروع هـ و ي للألبان المحدودة

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

بيان التكلفة النقدي

	تكاليف نقدية من الأنشطة التشغيلية
٤٩٨,٠٢٧	مستلزمات نقدية من مبيعات الحليب
٩٧,٩١٣	مستلزمات نقدية من مبيعات الماشية
(٤٦٠,٨٣١)	نقد مدفوع مقابل إمدادات و للموظفين
(٢٣,٨١٥)	نقد مدفوع مقابل مشتريات ماشية
١١١,٢٩٤	
(٤٣,١٩٤)	ضريبة الدخل المدفوعة
٦٨,١٠٠	صافي النقد من الأنشطة التشغيلية
	تكاليف نقدية من الأنشطة الإستثمارية
(٦٨,١٠٠)	شراء ممتلكات ومصانع ومعدات
(٦٨,١٠٠)	صافي النقد المستخدم في الأنشطة الإستثمارية
صفر	صافي الزيادة في النقد
١٠,٠٠٠	النقد في بداية الفترة
١٠,٠٠٠	النقد في نهاية الفترة

* هذا هو واحد النموذج الجديد لبيان التغيرات في حقوق المساهمين المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١.

† بلغ بيان فلتكف النقدي هذا عن التكاليف النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الأسلوب المباشر، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٧ " بيان التكلفة النقدي " أن يقوم المشروع بالإبلاغ عن التكاليف النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر. ويضع المعيار المحاسبي الدولي ٧ على استخدام الأسلوب المباشر.

إيضاحات

١ العمليات والأنشطة الرئيسية

تعمل شركة هـ و ي للألبان المحدودة ("الشركة") في إنتاج الحليب لتزويده لمختلف العملاء. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ احتفظت الشركة بعدد ٤١٩ بقرة قلنرة على إنتاج الحليب (أصول ناضجة) و١٣٧ عجلا تتم تربيتها لإنتاج الحليب في المستقبل (أصول غير ناضجة). وقد أنتجت الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو غراما من الحليب ذا قيمة عادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع البالغة ٥١٨٢٤٠ (المحددة في وقت الحلب) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١.

٢ المبيعات المحاسبية

للماشية والحليب

يتم قياس الماشية بمقدار قيمتها العادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق للماشية وقيم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق للماشية ذات العمر والسلالة والميزة الجينية للماشية. ويتم قياس الحليب مبدئيا بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع في وقت الحلب. ويتم تحديد القيمة العادلة للحليب بناء على أسعار السوق في المنطقة المحلية.

٣ الأصول البيولوجية

٢٠٠١	مطابقة المبالغ المسجلة لماشية الألبان
٤٥٩,٥٧٠	المبلغ المسجل في ١ يناير ٢٠٠١
٢٦,٢٥٠	الزيادات الناجمة عن المشتريات
	المكسب الناجم عن التغيرات العادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لتغيرات مادية*
١٥,٣٥٠	المكسب الناجم عن التغيرات في القيمة العادلة مخصوما منها للتكاليف التقديرية عند نقطة البيع للعقدة للتغيرات في الأسعار*
٢٤,٥٨٠	الانخفاضات الناجمة عن المبيعات
(١٠٠,٧٠٠)	المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
٤٧٥,١٢٠	

٤ إستراتيجيات إدارة للمخاطرة المالية

الشركة معرضة لمخاطر مالية ناجمة عن تغيرات في أسعار الحليب. ولا تتوقع الشركة أن تنخفض أسعار الحليب بشكل كبير في المستقبل المنظور، وذلك لم تدخل في مشتقات أو عقود أخرى لإدارة مخاطرة انخفاض أسعار الحليب. وتقوم الشركة بمراجعة نظرتها لأسعار الحليب بشكل منتظم عند النظر في الحاجة إلى إدارة نشطة للمخاطرة المالية.

* يشجع تقسيم الزيادة في القيمة العادلة مخصوما منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات الفعلية والجزء الذي يعزى للتغيرات في الأسعار، إلا أن المعيار لا يتطلب ذلك.

مثال ٢ : التغير المادي وتغير السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير المادي وتغير السعر. ويشجع المعيار على فصل التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يجرى للتغيرات المادية والجزء الذي يجرى للتغيرات في السعر، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تم الاحتفاظ بقطيع من الحيوانات عمرها سنتان وعددها ١٠ في ١ يناير ٢٠٠١، وتم شراء حيوان عمره ٢,٥ سنة في ١ يوليو ٢٠٠١ مقابل ١٠٨ ، كما ولد حيوان في ١ يوليو ٢٠٠١، ولم يتم بيع حيوان أو التصرف فيه خلال الفترة، وكانت القيم العادلة للوحدة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع كما يلي:

١٠٠	حيوان عمره سنتان في ١ يناير ٢٠٠١
٧٠	حيوان ولد حديثاً في ١ يوليو ٢٠٠١
١٠٨	حيوان عمره سنتان ونصف في ١ يوليو ٢٠٠١
٧٢	حيوان ولد حديثاً في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
٨٠	حيوان عمره نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
١٠٥	حيوان عمره سنتان في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
١١١	حيوان عمره سنتان ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
١٢٠	حيوان عمره ٣ سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع

١,٠٠٠	للقطيع في ١ يناير ٢٠٠١ (١٠٠×١٠)
١٠٨	الشراء في ١ يوليو ٢٠٠١ (١٠٨×١)

الزيادة في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير في السعر

٥٠	(١٠٠ - ١٠٥) × ١٠
٣	(١٠٨ × ١١١)
٥٥	٢ (٧٠ - ٧٢) × ١

الزيادة في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير المادي:

١٥٠	(١٠٥ - ١٢٠) × ١٠
٩	(١١١ - ١٢٠) × ١
٨	(٧٢ - ٨٠) × ١
٢٣٧	٧٠ × ١

القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

١٣٢٠	١٢٠ × ١١
١,٤٠٠	٨٠ × ١

المحتويات

الفقرات

استنتاج ١-٢	الخلفية
استنتاج ٣-٧	الحاجة إلى معيار محاسبي دولي خاص بالزراعة
استنتاج ٨-١٢	النطاق
استنتاج ١٣-٤٠	القياس
استنتاج ١٣-٤٠	الأصول البيولوجية
استنتاج ١٢-٢١	القيمة العادلة مقابل التكلفة
استنتاج ٢٢-٢٦	معاملة التكاليف عند نقطة البيع
استنتاج ٢٧-٣١	الهرمية في قياس القيمة العادلة
استنتاج ٣٢	نسبة تكرار قياس القيمة العادلة
استنتاج ٣٣	التقييم المستقل
استنتاج ٣٤-٣٧	عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية
استنتاج ٣٨-٤٠	المكاسب والخسائر
استنتاج ٤١-٤٦	المحصول الزراعي
استنتاج ٤٧-٥٤	عقود المبيعات
استنتاج ٥٥-٥٧	الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي
استنتاج ٥٨-٦٠	الأصول غير الملموسة
استنتاج ٦١-٦٢	الإففاق اللاحق
استنتاج ٦٣-٧٣	المنح الحكومية
استنتاج ٧٤-٨١	الإفصاح
استنتاج ٧٤-٧٧	الإفصاح المنفصل للتغيرات المالية والتغيرات في السعر
استنتاج ٧٨-٧٩	الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة
استنتاج ٨٠-٨١	الإفصاحات الأخرى
استنتاج ٨٢	ملخص التغيرات في مسودة العرض إي ٦٥

أساس الاستنتاجات حول معايير المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولم يعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا الملحق بخص أسباب المجلس لما يلي:

- (أ) المبادرة بالقتراح معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة؛ و
- (ب) قبول أو رفض نراء بديلة معينة.

وقد أولى أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل أكثر من غيرها.

الخلفية

استنتاج ١ في عام ١٩٩٤، قرر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية ("المجلس") تطوير معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة، وعين لجنة توجيهية للمساعدة في تحديد المواضيع وتطوير الحلول الممكنة. وفي عام ١٩٩٦، نشرت اللجنة التوجيهية مسودة بيان للمبادئ محددة للموضوع والبدائل والقرارات للجنة التوجيهية لحل المواضيع ودعوى الجمهور للتطبيق. واستجابة لذلك تم استلام ٤٢ تعليقاً، وقامت اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات وعملت بعض توصياتها وقدمتها للمجلس.

استنتاج ٢ في يوليو ١٩٩٩، وافق المجلس على مسودة العرض إي ٦٥ "الزراعة"، وحدد ٣١ يناير ٢٠٠٠. كآخر موعد لتقديم التعليقات، واستلم المجلس ٦٢ تعليقاً حول مسودة العرض إي ٦٥، وقد جاءت هذه التعليقات من مختلف المنظمات الدولية وكذلك من ٢٨ بلداً منفرداً. وفي إبريل ٢٠٠٠، أرسل موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية استبياناً للمنشآت التي تمارس النشاط الزراعي في محاولة لتحديد موثوقية قياس القيمة العادلة المقترحة في مسودة العرض إي ٦٥ واستلمت ٢٠ رداً من ١١ بلداً. وفي ديسمبر ٢٠٠٠، بعد الأخذ في الاعتبار التعليقات حول مسودة العرض إي ٦٥ والردود على الاستبيان اعتمد المجلس المعيار المحاسبي الدولي ٤١، "الزراعة" ("المعيار")، وتلخص الفقرة ب ٨٢ أثناء التغييرات التي أجراها للمجلس في مسودة العرض إي ٦٥ لإنتاج المعيار.

الحاجة إلى معيار محاسبة دولي للزراعة

استنتاج ٣ إن أحد الأهداف الرئيسية للجنة معايير المحاسبة الدولية هو تطوير معايير محاسبة دولية منصفة للعرض العام للبيانات المالية لكافة المشاريع التجارية. وبينما تطبق معظم معايير المحاسبة الدولية على المنشآت في كافة الأنشطة فإن بعض معايير المحاسبة الدولية، على سبيل المثال، المعيار المحاسبي الدولي ٣٠ "الإصاحاب في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" يتناولون مواضيع تنشأ في أنشطة معينة. وقد تناولت لجنة معايير المحاسبة الدولية كذلك مواضيع خاصة بالتمأمين والصناعات الإستخراجية.

استنتاج ٤ محدث تنوع في محاسبة النشاط الزراعي بموجب ما يلي:

(أ) قبل تطوير المعيار استثيت الأصول الخلسة بالنشاط الزراعي والتغيرات في هذه الأصول من نطاق معايير المحاسبة الدولية.

(١) استثنى المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون" "المنتجين" من الماشية والمنتجات الزراعية

* في أغسطس ٢٠٠٥ حل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "الأدوات المالية: الإصاحاب" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠.

ومنتجات الغابات ... إلى الحد الذي تقاس به بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقيق حسب ممارسات راسخة في صناعات معينة؛

(٢) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" على "الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة"؛

(٣) لم يتناول المعيار المحاسبي الدولي ١٨ "الإيراد" الإيراد الناجم عن "الزيادات الطبيعية في القطعان والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات"؛ و

(٤) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" على الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة".

(ب) كانت الإرشادات للمحاسبة للنشاط الزراعي التي طورها واضعوا الأنظمة الوطنية بشكل عام تدريجية، تم تطويرها كل موضوع معين متعلق بشكل من النشاط الزراعي يعتبر هاماً بالنسبة لذلك البلد؛ و

(ج) تخلف طبيعة النشاط الزراعي عدم تكدس أو تعارض عند تطبيق النماذج المحاسبية التقليدية، وبشكل خاص لأن الأحداث الهامة المرتبطة بالتحول البيولوجي (النمو، التحلل، الإنتاج، التكاثر) التي تغير جوهر الأصول البيولوجية من الصعب أن يتناولها نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية والتحقيق.

إستنتاج ٥ معظم منظمات الأعمال العاملة في النشاط الزراعي هي وحدات الأعمال صغيرة ومستقلة وتركز على النقد والضرورية وتديرها عائلات، وكثيراً ما ينظر إليها على أنه من غير المطلوب منها تقديم بيانات مالية ذات غرض عام، ويعتقد البعض أنه بسبب ذلك أن يكون لمعيار محاسبي دولي خاص بالزراعة تطبيق واسع النطاق. على أنه، حتى المنشآت الزراعية الصغيرة تبحث على رأس مال ومساعدات خارجية وبشكل خاص من البنوك أو الوكالات الحكومية، ومزود رأس المال هؤلاء يطلبون بشكل متزايد بيانات مالية، إضافة إلى ذلك فقد نجم عن الاتجاه الدولي نحو تخفيف الأنظمة والعدد المتزايد من الإدراجات عبر الحدود والمزيد من الاستثمار زيادة مقدار ونطاق النشاط الزراعي وتجارته. وقد خلق ذلك حاجة أكبر للبيانات المالية المبينة على مبادئ محاسبية صحيحة ومقبولة بشكل عام. ونظراً للأسباب المذكورة أعلاه أضاف المجلس في عام ١٩٩٤ إلى جدول أعماله مشروعاً خاص بالزراعة.

إستنتاج ٦ طلبت مسودة بيان المبادئ بشكل محدد آراء حول جدوى تطوير معيار محاسبي دولي شامل خاص بالزراعة، وقد أحص بعض المعلقين أن تنوع النشاط الزراعي يحول دون تطوير معيار محاسبي دولي مفرد بشأن محاسبة كافة الأنشطة الزراعية. وقال آخرون أنه يجب إضافة مبادئ مختلفة للنشاط الزراعي ذو الدورات الإنتاجية القصيرة والطويلة. وأشار بعضهم إلى الحاجة إلى تطوير معايير محاسبية دولية سهلة ذات نطاق واسع في تطبيقها، كما قال أيضاً المعلقون على مسودة بيان المبادئ إن الزراعة هي صناعة هامة في العديد من البلدان، وبشكل خاص في البلدان النامية والحديثة للتصنيع، وفي العديد من هذه البلدان هي أهم صناعة.

إستنتاج ٧ بعد أخذ الملاحظات حول مسودة بيان المبادئ في الاعتبار، أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه بأن هناك حاجة لمعيار محاسبي دولي. ويعتقد المجلس أن المبادئ الواردة في المعيار لها تطبيقات واسعة وتوفر مجموعة واضحة من المبادئ.

النطاق

٨ استنتاج ٨ يحدد المعيار بين أشياء أخرى المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية والقياس المبني المحصول الزراعي المحصول من الأصول البيولوجية للمشروع عند نقطة الحصاد، على أن المعيار لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد حيث أن المجلس لم يجد أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون" الذي يتناول المعاملة المحاسبية للمخزون بموجب نظام للتكلفة التاريخية^{*}، ومحاسبة التصنيع بعد الحصاد تتم بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢ أو معيار محاسبة دولي آخر منطبق (مثال ذلك إذا قام مشروع بقطع جنوع الأشجار وقررت استخدامها لبناء مبانيها يتم تطبيق المعيار ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" في محاسبة هذه اللجوء).

٩ استنتاج ٩ قد يعتبر البعض هذا التصنيع أنه نشاط زراعي، وبشكل خاص إذا قام به نفس المشروع التي طورت المحصول الزراعي (مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل تاجر الخمر الذي أُنبت العنب)، وبينما قد يكون هذا التصنيع امتداداً لمنطقتين طبيعيتين للنشاط الزراعي، والأحداث التي تتم قد تحمل بعض التشابه مع التحول البيولوجي، فإنه هذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في المعيار.

١٠ استنتاج ١٠ نظر المجلس بشكل خاص وإذا كان يجب إدخال الظروف في نطاق المعيار حيث توجد عملية تقدم في العمر أو نضج طويلة بعد الحصاد (مثال ذلك بالنسبة لإنتاج للنبيذ من لعنب وإنتاج الجبن من الحليب، وأولئك الذين يعتقدون أنه يجب أن يغطي المعيار هذا التصنيع يوردون الحجج التالية:

(أ) إن عملية التقدم في العمر أو النضج مشابهة للتحول البيولوجي، وهي هامة لتقييم أداء المشروع؛ و

(ب) العديد من المنشآت الزراعية مدمجة عمودياً، وتعمل على سبيل المثال في إنتاج كل من لعنب والنبيذ.

١١ استنتاج ١١ قرر المجلس عدم إدخال هذه الظروف في نطاق المعيار بسبب الصعوبات في التفريق وبين عمليات التصنيع الأخرى (مثل تحويل المواد الخام إلى مخزون قابل للتسويق كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢). وقد توصل المجلس إلى أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر ستكون مناسبة لمحاسبة هذه العمليات.

١٢ استنتاج ١٢ نظر المجلس كذلك فيما إذا كان يجب تناول عقود بيع المنتجات البيولوجية أو المحصول الزراعي والمنتج الحكومية المتعلقة بالنشاط الزراعي في المعيار. وهذه المواضيع تتم مناقشتها أدناه (انظر الفقرات ب ٤٧-٥٤ والفقرات ب ٦٣-٧٣).

^{*} مصطلح "نظام التكلفة التاريخية" ليس أطول تطبيقاً المطلوبة للرجعة التي أحدثت في معيار المحاسبة الدولي ٢ في ديسمبر ٢٠٠٣.

القياس

الأصول البيولوجية

القيمة العادلة مقابل التكلفة

١٣ استنتاج يتطلب هذا المقياس أن يقوم المشروع باستخدام أسلوب القيمة العادلة في قياس أصوله البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي كما هو مقترح في مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥، فيما عدا الحالات حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الاعتراف المبني.

١٤ استنتاج يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة إن تأثيرات للتغيرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية. وهم يعتقدون أن التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية للمشروع.

١٥ استنتاج يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة أيضا أن الصعوبات التي يتم الدخول بها لأحداث التحويل البيولوجي كثيرا ما تكون لها علاقة ضعيفة مع التحويل البيولوجي نفسه، وهكذا لها علاقة أكثر بعدا مع المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، تؤثر أنماط النمو في غابة مستقلة كمزرعة بشكل مباشر على توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية، ولكنها تختلف بشكل ملحوظ في التوقيت عن أنماط تحمل للتكلفة. ولا يجوز الإبلاغ عن أي دخل حتى أول حصاد وبيع (من المحتمل ٣٠ سنة) في مشروع غابة مستقلة كمزرعة باستخدام نموذج محاسبة تكلفة تاريخية بناء على العملية. ومن ناحية أخرى يتم قياس الدخل والإبلاغ عن طيلة الفترة حتى الحصاد الأولى إذا تم استخراج نموذج محاسبي يعترف ويقيس النمو البيولوجي استخدام للقيم العادلة الحالية.

١٦ استنتاج إلى جانب ذلك، أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة يقدمون أسبابا لاستنتاج أن القيمة العادلة مناسبة وموثوقة بشكل أكبر وأسهل مقارنتها وفهمها كمقياس للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصول من التكلفة التاريخية، بما في ذلك:

- (أ) تتم المتاجرة بالعديد من الأصول البيولوجية في أسواق نشطة تجب مراعاة أسعارها، وتوفر الأسواق للنشطة لهذه الأصول قياسا موثوقا به لتوقعات السوق من المنافع الاقتصادية المستقبلية. ووجود مثل هذه الأسواق يزيد إلى حد كبير من موثوقية القيمة السوقية كمؤشر للقيمة العادلة؛
- (ب) إن قياسات تكلفة الأصول البيولوجية هي في بعض الأحيان أقل موثوقية من قياسات القيمة العادلة لأن المنتجات المشتركة والتكاليف المشتركة يمكنها خلق الوضع تكون فيها العلاقة بين المنشآت والمخرجات غير محددة بشكل واضح، مما يؤدي إلى توزيع التكلفة بشكل اعتباطي ومعد بين مختلف نتائج لتحويل البيولوجي، وهذا التوزيع يصبح اعتباطا أكثر إذا ولدت الأصول البيولوجية أصول بيولوجية إضافية (ذرية) واستخدمت الأصول البيولوجية الإضافية كذلك في للنشاط الزراعي للمشروع؛

(ج) إن دورات الإنتاج الطويلة نسبيا والمستمرة مع للقلب في كل من الإنتاج وبيئة السوق تعني أنه كثير ما لا تبين الفترة المحاسبية للدورة بأكملها. ولذلك فإن القياس في نهاية الفترة (مقابل وقت المعاملة) له أهمية أكبر في للتوصل إلى قياس الأداء أو للمركز المالي للفترة الحالية، وكلما كان

محصول السنة الحالية أقل أهمية بالنسبة للتحويل البيولوجي الكلي كلما زادت أهمية قياس التغير في الأصل (النمو والاحتلال) في نهاية الفترة، وفي حركة الدوران العالية ودورة الإنتاج القصيرة نسبياً والأنظمة الزراعية التي هي تحت رقابة عالية (مثل ذلك، إنتاج اللجاجة المشوي أو الفطر) الذي يتم خلاله معظم التحويل البيولوجي والمحصول على اللفة خلال سنة فإن العلاقة بين التكلفة والمنافع الاقتصادية المستقبلية تبدو أكثر ثباتاً. وهذا للثبات الظاهر لا يغير العلاقة بين قيمة السوق الحالية والمنافع الاقتصادية المستقبلية، إلا أنه يجعل الفرق في أسلوب لقياس أقل أهمية؛ و

(د) ينشأ عن اختلاف مصادر الحيوانات والنباتات البديلة (التي تربي في البيت أو المشتراة) اختلاف التكاليف في أسلوب التكلفة التاريخية. ويجب أن ينشأ عن الأصول المتمثلة توقعات مشابهة فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية، وتتم إمكانية مقارنة وفهم كبيرة عندما يتم قياس أصول متشابهة والإبلاغ عنه باستخدام نفس الأساس.

استنتاج ١٧ يعتقد أولئك الذين يمارسون قياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة وجود موثوقية عالية قياس التكلفة التاريخية هي نتيجة عمليات تجارية بحتة، ولذلك فهي توفر دليلاً على قيمة سوقية مفتوحة في تلك النقطة من الوقت. ويمكن التحقق منها بشكل مستقل، وأهم شيء أنهم يعتقدون أن القيمة العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق به وأنه من المحتمل أن يتم تضليل مستخدمي البيانات المالية بتقديم أرقام على أنها قيمة عادلة إلا أنها مبنية على افتراضات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق منها. ومن الممكن تقديم المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة عدا أن تكون في رقم واحد في البيانات المالية. وهم يعتقدون أن نطاق المعيار واسع للغاية، كما أنهم يجادلون بأن:

(أ) أسعار السوق كثيراً ما تكون متقلبة ودورية، ولا تصلح كأساس للقياس؛

(ب) قد يكون من المرهق طلب تقييم عادل في تاريخ كل ميزانية عموماً، وبشكل خاص إذا طلبت تقارير مرحلية؛

(ج) إن عرف التكلفة التاريخية راسخ بشكل جيد ومستخدماً بشكل عام، ولستعمل أي أساس آخر يجب أن يرفضه تغيير في "إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لأعداد وعرض البيانات المالية" ("الإطار")، ومن أجل تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والأنشطة الأخرى يجب قياس الأصول البيولوجية بتكلفتها؛

(د) يوفر قياس التكلفة قياساً أكثر موضوعية وقصاعاً؛

(هـ) قد لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية في بعض البلدان، وفي هذه الحالات لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، خاصة لثناء فترة النمو في حالة أصل بيولوجي له فترة نمو كبيرة (مثل ذلك أشجار في غابة مستغلة كمزرعة)؛

(و) ينجم عن قياس القيمة العادلة الاعتراف بالمكسب والخسائر غير المحققة، وهو يتعارض مع المبدأ في المعايير المحاسبية الدولية حول الاعتراف بالإيراد؛ و

(ز) قد لا توجد علاقة وثيقة بين أسعار السوق في تاريخ الميزانية العمومية والأسعار التي سيتم بيع الأصول على أساسها، كما أن العديد من الأصول البيولوجية ليست محتفظ بها للبيع.

استنتاج ١٨ اتخذ "إطار" موقف الحيد فيما يتعلق باختيار أساس القياس، وحدد أنه يتم استخدام عدد من الأسس المختلفة بدرجات مختلفة وفي مجموعات مختلفة، بالرغم من أنه أشار إلى أن التكلفة التاريخية، هي أكثر شيوعاً في الاستعمال. والبدائل التي تم تحديدها هي التكلفة التاريخية والتكلفة الحالية والقيمة للتحقيق والقيمة الحالية. وتوجد سوابق لقياس للقيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

استنتاج ١٩ توصل المجلس إلى أن المعيار يجب أن يتطلب نموذج قيمة عادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي بسبب الطبيعة والخصائص الفريدة للنشاط الزراعي. على أن المجلس توصل كذلك إلى أنه في بعض الحالات، لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، وقد أدى بعض المستجيبين للاستبيان، وكذلك بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ اهتماماً كبيراً بشأن موثوقية قياس القيمة العادلة لبعض الأصول البيولوجية، وكان حجهم في ذلك.

(أ) لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية، وبشكل خاص للأصول البيولوجية التي لها فترة نمو طويلة؛

(ب) كثيراً ما تكون القيمة الحالية لاصافي التكاليف للتفدية المتوقعة قياساً غير موثوق به للقيمة العادلة بسبب الحاجة إلى افتراضات غير موضوعية واستخدامها (مثل ذلك بشأن الطقس)؛

(ج) لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به قبل الحصاد.

اقترح بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ وجوب أن يشمل المعيار استثناء خاصاً بالموثوقية التي لا يوجد بها سوق نشط.

استنتاج ٢٠ قرر المجلس وجود حاجة إلى إدخال استثناء خاص بالموثوقية للحالات التي لا تتوفر فيها أسعار أو قيم محددة من قبل السوق والتقدير البديلة للقيمة العادلة حددت أنها غير موثوق بها بشكل واضح. ففي هذه الحالات، يجب قياس الأصول البيولوجية بمقدار تكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم ولية خصائر متراكمة في انخفاض القيمة. وعند تحديد التكلفة والاستهلاك المتراكم والخصائر المتراكمة في انخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢، المخزون، والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ "الممتلكات المصنعة والمعدات"، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

استنتاج ٢١ رفض المجلس المعالجة الأساسية للقيمة العادلة والمعاملة البديلة المسموح بها للتكلفة التاريخية بسبب إمكانية المقارنة والفهم الأكبر التي يتم تحقيقها بتباعد أسلوب قيمة عادلة إجباري عند وجود أسواق نشطة. كما أن المجلس لا يصح بالارتياح مع وجود خيارات في معايير المحاسبة الدولية.

معاملة التكاليف عند نقطة البيع

استنتاج ٢٢ يتطلب المعيار وجوب قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف عند نقطة البيع. وتشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمعاملين والضرائب التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع والضرائب والرسوم المحولة. ولا تشمل التكاليف عند نقطة البيع تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصول إلى السوق. ويتم خصم تكاليف النقل هذه والتكاليف الأخرى

عند تحديد القيمة العادلة (أي أن القيمة العادلة هي سعر السوق ناقصا تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصل إلى السوق).

استنتاج ٢٣ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ وجوب خصم تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع التي سيتم تحملها لإيصال الأصل إلى السوق، (مثل تكاليف النقل) وذلك عند تحديد القيمة العادلة إذا أريد بيع أصل بيولوجي في سوق نشط في مكان آخر. على أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تحدد معاملة التكاليف عند نقطة البيع، وقد اقترح بعض المعلقين وجوب أن يوضح المعيار معاملة التكاليف عند نقطة البيع وكذلك تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع.

استنتاج ٢٤ قال البعض أنه يجب عدم خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج القيمة العادلة، وحثهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ستكون تقديرا متحيزا لتقدير السوق للتكثفات النقدية المستقبلية لأن التكاليف عند نقطة البيع سيتم الإعتراف بها في الحقيقة كمصروف مرتين إذا دفع الممتلك تكاليف نقطة البيع عند الإمتلاك، مرة فيما يتعلق بالإمتلاك المبني للوصول البيولوجية، ومرة فيما يتعلق بالقياس الفوري بالقيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ومن الممكن أن يحدث هذا حتى ولو لم يتم تكبد التكاليف عند نقطة البيع حتى فترة مستقبلية أو قد يدفع أبدا للأصل البيولوجي الحامل الذي لن يتم بيعه.

استنتاج ٢٥ من ناحية أخرى يعتقد البعض أن يجب خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج قيمة عادلة. وهم يعتقدون أن المبلغ المسجل لأصل يجب أن يمثل المنافع الاقتصادية التي يتوقع أن تتدفق من الأصل. وحثهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع تمثل تقدير السوق للمنافع الاقتصادية التي يتوقع أن تتدفق للمشروع من ذلك الأصل في تاريخ الميزانية العمومية. كما أنهم يقولون أن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عن خسارة مؤجلة إلى أن يحدث البيع.

استنتاج ٢٦ توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع هي قياس مناسب أكثر للوصول البيولوجية، مع الإعتراف بشكل خاص إن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عنه خسارة مؤجلة.

الهرمية في قياس القيمة العادلة

استنتاج ٢٧ يتطلب المعيار إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي أن يكون السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. وإذا لم يوجد سوق نشط على المشروع استخدم أسعار أو قيم محددة من قبل السوق (مثل سعر آخر معاملة) عندما تكون متوفرة. على أنه في بعض الظروف، قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف يبين المعيار أنه يجب على المشروع استخدام القيمة الحالية لصافي التكتفات النقدية المتوقعة من الأصل.

استنتاج ٢٨ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي فإنه يجب على المشروع استخدام سوق نشط، اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب على المشروع النظر في أسس قياس أخرى مثل سعر آخر معاملة لنفس النوع من الأصول والمقاييس الأساسية للقطاعات والقيمة الحالية لصافي التكتفات النقدية المتوقعة، ولم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ هرمية في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط أي لن مسودة العرض إي ٦٥ لم تفضل أي أساس على الأسس الأخرى.

استنتاج ٢٩ نظر المجلس في تحديد هرمية صريحة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، ويعتقد البعض أن استخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق. على سبيل المثال، سعر آخر معاملة في السوق، سيفضل دائما على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة. ومن ناحية أخرى يعتقد البعض أن الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لن تكون بالضرورة مفضلة على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، وبشكل خاص عندما تستخدم المشروع أسعار السوق لأصول مماثلة مع تعديل لعكس الفروقات.

استنتاج ٣٠ توصل المجلس إلى أن هرمية مفصلة لن توفر مرونة كافية للتعامل بشكل مناسب مع كافة الظروف التي قد تنشأ، وقرر عدم وضع هرمية مفصلة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، على أن المجلس قرر أن يبين أنه يجب على المشروع استخدام كافة الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق حيث أنه خلافا لذلك هناك احتمال أن تختار المنشآت استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل حتى ولو توفرت أسعار مغيدة محددة من قبل السوق. ومن ضمن الشركات البالغ عددها عشرون شركة التي استجابت للاستبيان استخدمت ست شركات القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة كأساس لقياس القيمة العادلة، وإضافة إلى ذلك قالت شركتان أنه من المستحيل قياس أصولها البيولوجية بشكل موثوق به حيث أن للقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة أن تكون موثوق بها (حيث أنها تحتاج استخدام القيمة الحالية كأساس).

استنتاج ٣١ عندما يكون للمشروع إمكانية للوصول إلى مختلف الأسواق فإن المعيار يبين أنه يجب على المشروع استخدام أكثر سوق مناسب. فعلى سبيل المثال إذا توفر للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين، فإنه يجب عليها استخدام سعر السوق الذي يتوقع أن يتم استخدامه. ويعتقد البعض أن أكثر الأسعار فائدة في أسواق الذي يمكن الوصول إليه يجب استخدامه، ويعكس المعيار الرأي بأن أكثر قياس مناسب ينجم عن استخدام السوق الذي يتوقع استخدامه.

نسبة تكرار قياس القيمة العادلة

استنتاج ٣٢ يقول البعض أنه يجب السماح بقياس القيمة العادلة عددا أقل من المرات بسبب الاهتمام بالأعباء على المشروع. وقد رفض المجلس هذا الأسلوب للأسباب التالية:

- (أ) الطبيعة المعقدة للتحويل البيولوجي؛
- (ب) عدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية ونتاج للتحويل البيولوجي؛ و
- (ج) التوفر العام لقياسات موثوق بها للقيمة العادلة بتكلفة معقولة.

التقييم المستقل

استنتاج ٣٣ أشار عدد كبير من المعلقين على مسودة بيان للمبادئ إلى أنه إذا تم استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة العادلة فإنه يجب طلب تقييم خارجي مستقل. وقد رفض المجلس هذا الاقتراح حيث أنه يعتقد أن التقييمات الخارجية المستقلة ليست مستخدمة بشكل عام لنشاط زراعي كبيرا. ويعتقد المجلس إن الأمر يعود للمشروع لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به، بما ذلك مدى الحاجة إلى مشاركة مقيمين مستقلين.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٣٤ إستنتاج كما أشرنا سابقاً قرر المجلس إدخال استثناء خاص بالموثوقية في المعيار للحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الاعتراف المبني. ويشير المعيار إلى الافتراض أنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به لأصل بيولوجي. على أنه، يمكن نحض هذا الافتراض فقط عند الاعتراف المبني لأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت التقديرات البديلة لقيمتها العادلة على أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصصاً منها أي استهلاك متراكم، ولية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق فيه فإن المعيار يتطلب وجوب بدء المشروع بقياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

٣٥ يستنتج يعتقد البعض أنه إذا كان المشروع في السابق يستخدم استثناء الموثوقية فإنه يجب عدم السماح للمشروع في البدء بقياس القيمة العادلة (أي أنه يجب على المشروع أن تستمر باستخدام أساس التكلفة). وحيثهم في ذلك أنه يجب أنه يكون القرار شخصياً لتحديد متى أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به، وإن هذا الحكم الشخصي قد يؤدي إلى تطبيق غير متسق واحتمال سوء الاستخدام، على أن المجلس أشار إلى أنه، في النشاط الزراعي من المحتمل أن تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل أكثر موثوقية حينما يحدث التحول البيولوجي، وأن قياس القيمة العادلة يفضل على التكلفة في هذه الحالات، وهكذا قرر المجلس طلب قياس القيمة العادلة حينما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به.

٣٦ إستنتاج إذا كان المشروع في السابق يقيس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب وجوب استمرار المشروع في قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع حتى يتم التصرف بها، ويقول البعض أن التقديرات الموثوقة قد لا تستمر توفرها، ويعتقد المجلس أن هذا قلما يحصل وقد لا يحصل أبداً، وبما لذلك قرر المجلس منع المشاريع من تغيير أساس قياسها من القيمة العادلة إلى التكلفة، لأن المشروع خلالها لذلك قد يستخدم استثناء الموثوقية كعذر للتوقف عن استخدام محاسبة القيمة العادلة في سوق هابط.

٣٧ إستنتاج إذا استخدم المشروع استثناء الموثوقية فإن المعيار يتطلب إفصاحات إضافية، وتشمل الإفصاحات الإضافية المعلومات الخاصة بالأصول البيولوجية المحتفظ بها في نهاية الفترة مثل وصف الأصول وتوضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل به، وتشمل الإفصاحات الإضافية كذلك المكسب أو الخسارة المعترف بها لفترة عند التصرف بالأصول البيولوجية المقاسة بمقدار التكلفة مخصصاً منها أي استهلاك متراكم ولية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، حتى ولو تكن هذه الأصول البيولوجية محتفظ به في نهاية الفترة.

المكاسب والخسائر

٣٨ إستنتاج يتطلب المعيار أن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبني بأصل بيولوجي ومن التغيير في القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي يجب إدخالها ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة* التي تنشأ فيها، وحجة أولئك الذين يدعمون هذه المعاملة هي أن التحول

* استبدال معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض بيانات مالية" (المعدل في ٢٠٠٣) مصطلح "صافي الربح أو الخسارة" بـ "الربح أو الخسارة".

البيولوجي هو حدث مهم يجب إدخاله في صافي الربح أو الخسارة للأسباب التالية.

(أ) الحدث هام لفهم أداء المشروع؛ و

(ب) يتفق هذا مع أساس الاستحقاق في المحاسبة.

إستنتاج ٣٩ قال بعض المعلقين على مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها، وحجتهم في ذلك ما يلي:

(أ) لا يمكن قياس أثار التحول البيولوجي بشكل موثوق به، ولذلك يجب عدم الإبلاغ عنها أنه دخل؛

(ب) يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة فقط في صافي الربح أو الخسارة عندما تتحقق الأرباح؛

(ج) يزيد الاعتراف بالمكسب أو الخسائر غير المتحققة في صافي الربح أو الخسارة من تقلب الأرباح؛

(د) قد لا تتحقق نتائج التحول البيولوجي أبداً، وبشكل خالص إذا أخذنا في الاعتبار المخاطر التي تتعرض لها الأصول البيولوجية؛ و

(هـ) من السابق لأوانه طلب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في صافي الربح أو الخسارة إلى أن يتم حل المسائل الخاصة بالإبلاغ عن الأداء.

إستنتاج ٤٠ رفض المجلس طلب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية حيث أنه من الصعب إيجاد أي أساس تصوري للإبلاغ عن أي جزء من التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالأنشطة الزراعية مباشرة في حقوق الملكية. ولا يوجد تمييز في "الإطار" بين الاعتراف في الميزانية للصومية والاعتراف في بيان الدخل.

المحصول الزراعي

إستنتاج ٤١ يتطلب المعيار وجوب قياس المحصول الزراعي الذي يتم حصده من الأصول البيولوجية للمشروع بقيمته العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ "مخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق.

إستنتاج ٤٢ أشار المجلس إلى أنه يجب تطبيق نفس الأساس بشكل عام على المحصول الزراعي عند الاعتراف المبني وعلى الأصل البيولوجي الذي أخذ منه هذا المحصول. ونظراً لأن القيمة العادلة للأصل البيولوجي أخذ في الاعتبار وضع المحصول الزراعي الذي سيحصد من الأصل البيولوجي فإنه سيكون من غير المنطقي قياس المحصول الزراعي بالتكلفة عندما يقلص الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة. فطى سبيل المثال، القيمة العادلة لخروف عليه نصف جزء صوف تختلف عن القيمة العادلة لخروف مشابه عليه جزء صوف كاملة. وسيكون أمراً غير متسق ونشوء الإبلاغ عن أداء الفترة الحالية إذا تم قياس الصوف المجزوز عند جزء بتكلفته عندما يتم تخفيض القيمة العادلة للخرفان بمقدار القيمة العادلة للصوف المجزوز.

إستنتاج ٤٣ كما أشرنا سابقاً يتم قياس أصول بيولوجية معينة بتكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم ولية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة إذا تم تطبيق استثناء الموثوقية. ويقول البعض بضرورة وجود استثناء موثوقية لقياس المحصول الزراعي. وقد رفض المجلس هذا الرأي لأن العديد من الحجج الخاصة

بإستثناء الموثوقية لا تطبق على المحصول الزراعي، فعلى مبيعيل المثال، ما توجد أسواق للمحصول الزراعي لكثير من أسواق الأصول البيولوجية، أشار المجلس كذلك إلى أنه ليس من العملي بشكل عام تحديد تكلفة المحصول الزراعي المحصول من الأصول البيولوجية بشكل موثوق به.

٤٤ إستنتاج فيما يتعلق بالقياس بعد الحصاد يقول البعض أنه يجب قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة عند نقطة الحصاد وفي تاريخ كل ميزانية عمومية إلى أن يتم بيعه أو استهلاكه أو خلافاً لذلك التصرف فيه. وحثهم في ذلك أن هذا الأسلوب سيضمن قياس جميع المحصول الزراعي من النوع المشابه بطريقة مماثلة بغض النظر عن تاريخ الحصاد مما سيضمن من إمكانية المقارنة والاتساق.

٤٥ إستنتاج توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع الحصاد يجب أن تكون لتكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، حيث أن ذلك متسق مع نموذج محاسبة التكلفة التاريخية المطبق على عمليات التصنيع بشكل عام ولأنواع المخزون الأخرى.

٤٦ إستنتاج للتوصل إلى الاستنتاج أعلاه أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تقوم بالنشاط الزراعي تشتري أحياناً المحصول الزراعي لإعادة بيعه، وكثيراً ما تقوم المنشآت الأخرى في معالجة المحصول الزراعي المشتري وتحويله إلى منتجات قابلة للاستهلاك، وإذا كان المحصول الزراعي سيتم قياسه بقيمته العادلة بعد الحصاد فإن الرغبة في تحقيق الاتساق توجب إعادة تقييم المخزون المشتري كذلك، وهذه المعاملة ليست متسقة مع المعيار المحاسبي الدولي ٢. ولم يجد المجلس أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢.

عقود المبيعات

٤٧ إستنتاج كثيراً ما تدخل المشاريع في عقود بيع أصولها البيولوجية أو محصولها الزراعي في تاريخ مستقبلي. ويبين هذا المعيار أن أسعار العقود ليست مناسبة بالضرورة لتحديد القيمة العادلة، وأن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليست معقدة بسبب وجود عقد.

٤٨ إستنتاج لم تقترح مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقد بيع أصل بيولوجي أو محصول زراعي. وقد اقترح بعض المعلقين تحديد المعاملة لعقد المبيعات حيث أن عقود المبيعات هذه شائعة في أنشطة زراعية معينة، كما أشار بعض المعلقين إلى أن بعض عقود مبيعات معينة لا تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس"، وأنه لا يوجد معيار محاسبي دولي آخر يتناول هذه العقود.

٤٩ إستنتاج يقول البعض أنه يجب استخدام أسعار العقود لقياس الأصول البيولوجية عندما يتوقع المشروع تسوية العقد بالتسليم، وتعتقد أن هذا سينجم عنه القيمة المسجلة التي هي أكثر ما تكون مناسبة للأصل البيولوجي. ويقول البعض الآخر أن أسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة حيث أن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في معاملة.

إستنتاج ٥٠: توصل المجلس إلى أنه يجب عدم استخدام أسعار العقود في قياس الأصول البيولوجية لأن عقود المبيعات لا تعكس بالضرورة للسوق الحالي الذي سيخضع فيه مشتر وشتر رائجين في معاملة، ولذلك فهي لا تمثل بالضرورة القيمة العادلة للأصول. وقد رغب المجلس في المحافظة على أسلوب منسق لقياس الأصول، وبدلاً من ذلك نظر المجلس فيما إذا كان الأمر يتطلب أن يتم قياس عقود المبيعات بالقيمة العادلة إلى المدى الذي يتم فيه قياس الأصل البيولوجي كذلك بقيمته العادلة.

إستنتاج ٥١: على أن المجلس أشار إلى أنه لتحقيق التماسك بين قياس أصل بيولوجي وعقد مبيعات متعلق بذلك فإنه يجب على المعيار أن يجعل قياس عقود المبيعات يقتصر بعناية بمقدار قيمتها العادلة، ويمكن للمشروع أن يدخل في عقد لبيع المحصول الزراعي الذي سيتم حصاده من الأصول البيولوجية للمشروع، وتوصل المجلس إلى أنه أن يكون من المناسب طلب قياس القيمة العادلة لعقد لبيع محصول زراعي ليس موجوداً بعد (مثل ذلك الحليب الذي سيتم حلبه من بقرة) حيث أنه لم يتم بعد الاعتراف بالأصل أو قياسه بالقيمة العادلة، والقيام بذلك سيكون خارج نطاق المشروع الخاص بالزراعة.

إستنتاج ٥٢: وهكذا نظر المجلس في أن يجعل عقود المبيعات التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة تقتصر على بيع الأصول القائمة للمشروع ومحصولها الزراعي، على أن المجلس أشار إلى أنه من الصعب تفرقة المحصول الزراعي الموجود عن المحصول الزراعي غير الموجود، مثال ذلك:

(أ) إذا دخل المشروع في عقد لبيع قمح كامل النمو في تاريخ مستقبل ولديها قمح في منتصف نموه في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يبدو من الواضح أن القمح الذي سيتم تسليمه بموجب العقد ليس موجوداً بعد في تاريخ الميزانية العمومية؛ ولكن

(ب) من ناحية أخرى إذا دخل المشروع في عقد لبيع ماشية كاملة النمو في تاريخ مستقبل ولديها ماشية كاملة النمو في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يمكن القول أن الماشية موجودة في الشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، على أنه يمكن أيضاً القول أن الماشية ليست موجودة بعد بالشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، حيث أن مزيداً من التحول لبيولوجي سيتم بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التسليم.

إستنتاج ٥٣: أشار المجلس كذلك أنه يجب على المعيار أن يتطلب من المشروع أن توقف القياس بالقيمة العادلة لعقود المبيعات عندما يتم حصاد المحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع والذي سيتم بيعه بموجب العقد، حيث أنه لم يتم تناول محاسبة المحصول الزراعي في المعيار فيما عدا القياس المبني، والمعيار المحاسبي الدولي ٢ "مخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق بعد الحصاد، وسيكون من غير المنطقي الاستمرار في لقياس بالقيمة العادلة عندما يتم قياس المحصول الزراعي بالتكلفة التاريخية، وقد أشار المجلس إلى أنه أن يكون من الطبيعي أن يطلب من المشروع البدء في قياس عقد بالقيمة العادلة عندما يكون الأصل موجوداً والتوقف عن القيام بذلك في تاريخ لاحق.

إستنتاج ٥٤: توصل المجلس إلى أنه لا يوجد حل عملي بدون مراجعة كاملة لمحاسبة عقود السلع التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ونظرا للصعوبات أعلاه، توصل المجلس إلى أنه يجب أن لا يتناول المعيار قياس عقود المبيعات التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. وبدلا من ذلك قرر المجلس إدخال ملاحظة أن عقود المبيعات هذه قد تكون عقودا مرهقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة".

الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي

إستنتاج ٥٥: لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي. وبدلا من ذلك يتبع المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"، وذلك يعتمد على أي معيار هو مناسب حسب الظروف. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بتكلفتها مخصصا منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ أعيد تقييمه. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك استثماري بقيمتها للعادلة أو التكلفة مخصصا منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

إستنتاج ٥٦: يقول البعض أن الأرض المرتبطة بالأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي يجب أيضا قياسها بقيمتها العادلة. وحثتهم في ذلك أنه ينجم عن قياس القيمة العادلة للأرض اتساق في القياس مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. كما أنهم يقولون أنه من الصعب أحيانا قياس القيمة العادلة لهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأرض حيث أنه كثيرا ما يوجد سوق نشط للأصول مجمعة (أي الأرض والأصول البيولوجية، على سبيل المثال الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة).

إستنتاج ٥٧: رفض المجلس هذا الأسلوب، وذلك بشكل رئيسي لأن طلب لقياس بالقيمة العادلة للأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي لن يكون متوافقا مع معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج ٥٨: لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي. وبدلا من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ أن يتم قياس أصل غير ملموس بعد الاعتراف المبدئي بتكلفته مخصصا منها أي إطفاء وخسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ محدد تقييمه.

إستنتاج ٥٩: اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تشجيع المشروع على اتباع بديل إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، وذلك لزيادة الاتساق مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. وبعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ لم ينفقوا مع هذا التشجيع، وحثتهم في ذلك أنه ليس من المطلوب معاملة فريدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي.

إستنتاج ٦٠: لم يدخل المجلس التشجيع الوارد ذكره في مسودة العرض إي ٦٥ في المعيار. وتوصل المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يجب تطبيقه على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالأنشطة الأخرى.

الإتفاق اللاحق

إستنتاج ٦١ لا يحدد المعيار بشكل صريح كيفية محاسبة الإتفاق اللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية. وقد اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحملها، وإن التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي امتلكها المشروع أو هي تحت سيطرتها يجب إضافتها للمبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج ٦٢ يعتقد البعض أنه لا توجد حاجة لرسملة الإتفاق اللاحق في نموذج قيمة علائمة وأنه يجب الإعتراف بكافة أشكال الإتفاق اللاحق على أنه مصروف. ويقول البعض أيضا أنه سيكون من الصعب أحيانا تحديد أية تكاليف يجب الإعتراف بها كمصروفات وأية تكاليف يجب رسملتها، مثال ذلك في حالة رسوم الفحص المنفوعة لتسليم عجل. قرر المجلس عدم إجراء ذلك المجلس أن لا يصف بوضوح محاسبة النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول البيولوجية في المعيار، لأنه يعتقد أنه من غير الضروري القيام بذلك مع منهج قياس القيمة العادلة.

المنح الحكومية

إستنتاج ٦٣ يتطلب المعيار وجوب الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة. وإذا كانت المنحة الحكومية مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل، وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

إستنتاج ٦٤ يتطلب المعيار معاملة مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" وذلك في الظروف المبينة أعلاه. ويجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقط على المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مخصصا منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

إستنتاج ٦٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ وجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية إلى أن يكون هناك ضمان معقول بما يلي:

- (أ) إن المشروع سيمتثل للشروط الخاصة بالمنحة؛ و
- (ب) إن المنح سيتم استلامها.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ كذلك وجوب الإعتراف بالمنح الحكومية على أنها دخل على مدى الفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف ذات العلاقة المقصود بها لتعويض على أساس منتظم. وفيما يتعلق بتقديم المنح الحكومية المتعلقة بالأصول يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بأسلوبين - اعتبار المنحة الحكومية أنها دخل موزع أو خصم للمنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج ٦٦ إن الأسلوب الأخير للعرض - خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعنى - لا يتفق مع نموذج القيمة العادلة الذي يقاس فيه الأصل ويعرض بقيمته العادلة، وإذا قام المشروع باستخدام أسلوب الخصم من القيمة العادلة فإنه يقوم أولا بخصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعنى وبعد ذلك تقيس الأصل بقيمته العادلة. وفي الحقيقة أن المشروع تعترف بالمنحة الحكومية كدخل في الحال،

حتى وبالنسبة لمنحة حكومية مشروطة. وهذا يتعارض مع المتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بوجود عدم الاعتراف بالمنح الحكومية حتى يكون هناك ضمان معقول بأن المشروع سيتمثل للشروط الخاصة بها.

إستنتاج ٦٧ نظرا لما ذكر أعلاه توصل المجلس إلى أن توجد حاجة لتناول المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية التي تم قياسها بقيمتها العادلة. وقال البعض أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية البدء في مراجعة لومع معيار المحاسبة الدولي ٢٠ وليس تقديم قواعد خاصة في المعايير للمحاسبة الدولية الفردية. وقد اعترف المجلس أن هذا قد يكون أسلوبا مناسباً لكثير، إلا أنه توصل إلى أن هذه المراجعة قد تكون خارج نطاق المشروع الخالص بالزراعة. وبدلاً من ذلك قرر للمجلس تناول المنح الحكومية في المعيار، حيث أشار المجلس إلى أن المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي شائعة في بعض البلدان.

إستنتاج ٦٨ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا استلم المشروع منحة حكومية خاصة بالأصل البيولوجي مقلس بقيمتها العادلة وكانت المنحة غير مشروطة فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام، كما اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام. كما اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الاعتراف بها كدخل عندما يكون هناك تأكيد معقول أنه تم تلبية الشروط.

إستنتاج ٦٩ أشار المجلس إلى أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه من المحتمل أن يتحمل المشروع تكاليفاً والتزامات مستمرة متعلقة بتلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وقد يكون من الممكن أن التناقض الداخلي للمنافع الاقتصادية هو أقل بكثير من مبلغ المنحة الحكومية، وبناء على هذا الاحتمال فقد اعترف المجلس أن مقاييس الاعتراف بالدخل من منحة حكومية مشروطة في مسودة العرض إي ٦٥ عندما يكون هناك تأكيد معقول أنه تم تلبية الشروط قد ينشأ عن ذلك الاعتراف بالدخل، وهذا لا يتفق مع "الإطار"، و"بين الإطار" أنه يتم الاعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بزيادة في الأصل أو انخفاض في المطلوب ويمكن قياسهما. بشكل موثوق به. كما أشار المجلس أن للقرار سيكون لا محالة شخصياً فيما يتعلق بمتى يوجد ضمان معقول أنه تم تلبية الشروط وأن هذا الحكم للشخصي من الممكن أن يؤدي إلى اعتراف غير منسق بالدخل.

إستنتاج ٧٠ نظر المجلس في أسلوبين بديلين:

- (أ) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية للمشروطة على أنها دخل عندما يكون من المحتمل أن المشروع ستلبي الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية؛ و
- (ب) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية للمشروطة على أنها دخل عندما يلبى المشروع الشروط الخاصة بالمنح الحكومية.

إستنتاج ٧١ يقول مؤيداً الأسلوب (أ) إن هذا الأسلوب يتفق بشكل عام مع متطلبات الاعتراف بالإيراد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد". ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ وجوب الاعتراف بالإيراد، بين أشياء أخرى، عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة ستنتفع للمشروع.

إستنتاج ٧٢ يعتقد مؤيدا الأسلوب (ب) أنه إلى أن يتم تلبية للشروط الخاصة بالمنحة الحكومية فإنه يجب الإعتراف بمطلوب بموجب "الإطار" بدلا من دخل، حيث أن هناك للترام حالي على المشروع لتلبية الشروط الناجمة من أحداث سابقة. كما إنهم يقولون أن الإعتراف بدخل بموجب الأسلوب (أ) سيبقى شخصيا ولا يتفق مع مقياس الإعتراف الوارد في "الإطار".

إستنتاج ٧٣ توصل المجلس إلى أن الأسلوب (ب) مناسب أكثر. كما قرر المجلس أن المنحة الحكومية التي تتطلب من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد يجب أيضا محاسبها في نفس الطريقة كمنحة حكومية مشروطة متعلقة بأصل بيولوجي مقياس بقيمته العادلة مخصصا منها للتكاليف عند نقطة البيع.

الإفصاح

الإفصاح المنفصل للتغيرات المالية والتغيرات في السعر

إستنتاج ٧٤ يشجع المعيار، إلا أن لا يتطلب، الإفصاح المنفصل عن آثار العوامل التي ينجم عنها تغيرات في المبلغ المرحل للأصول البيولوجية والتغير المادي والتغير في السعر عندما تكون هناك دورة لإنتاج لأكثر من سنة. ويعزى التغير المادي للتغيرات في الأصول نفسها، بينما يعزى التغير في السعر للتغيرات في القيمة العادلة للوحدة.

إستنتاج ٧٥ يرى البعض أنه يجب طلب الإفصاح المنفصل حيث أنه نافع في تقييم أداء الفترة الحالية والإمكانات المستقبلية فيما يتعلق بالإنتاج من الأصول البيولوجية والإحتفاظ بها وتجديدها، ويرى البعض الآخر أنه قد تكون من غير العملي فصل هذه العناصر. وإن الجزئين لمكونين لا يمكن فصلهما بشكل موثوق به.

إستنتاج ٧٦ توصل المجلس إلى أنه يجب عدم طلب الإفصاح المنفصل بسبب اهتمامات عملية. على أن، المجلس قرر تشجيع الإفصاح المنفصل على اعتبار أن هذا الإفصاح قد يكون نافعا ومن الممكن تحديده عمليا في بعض الظروف. و لا يشجع المعيار على الإفصاح المنفصل عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (مثال ذلك عن تربية الفراخ للخصبة بالشواء أو محاصيل الحبوب) حيث أن تلك المعلومات أقل نفعا في هذا الظروف.

إستنتاج ٧٧ يناقش البعض أنه ينبغي تضمين للتغيرات المالية في صافي الربح أو الخسارة وتضمنين تغيرات السعر بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. وقد رفض المجلس هذا المنهج لأن كلا العنصرين إنما هما مؤشران على أداء الإدارة.

الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة

إستنتاج ٧٨ يتطلب المعيار وجوب أن يفصح المشروع عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجم أثناء الفترة الحالية عند الإعتراف المبني بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. ولا يتطلب المعيار أو يشجع على تجزئة المكسب أو الخسارة، فيما عدا أن المعيار يشجع على الإفصاح المنفصل للتغيرات المالية والتغيرات في الأسعار كما تمت مناقشته أعلاه.

إستنتاج ٧٩ نظر المجلس في طلب أو تشجيع الإفصاح عن المكسب أو الخسارة على أساس مجزأ؛ على سبيل المثال، طلب الإفصاح المنفصل للمكسب أو الخسارة المتعلقة بالأصول البيولوجية والمكسب أو الخسارة المتعلقة بالمحصول الزراعي. ولولئك الذين أيدوا تجزئة المكسب أو الخسارة يعتقدون أن هذه المعلومات مفيدة في تقييم أداء الفترة الحالية فيما يتعلق بالتحول البيولوجي. ويرى البعض الآخر أن التجزئة ستكون غير عملية وتتطلب إجراء شخصيا.

الإفصاحات الأخرى

إستنتاج ٨٠ اقترحت مسودة العرض ٦٥ الإفصاح عما يلي:

- (أ) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية تقييما من قبل مقيم خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان هذه الحقيقة؛
- (ب) الأنشطة غير المستمرة مع تاريخ تقديري لتوقفها؛
- (ج) إجمالي القيمة المسجلة لأرض زراعية للمشروع، والأساس (التكلفة أو المبلغ المعد تقييما) الذي حددت بناء عليه القيمة المسجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ١؛
- (د) المبلغ المرحل للمحصول الزراعي لما في صدر الميزانية العمومية أو الإيضاحات.

إستنتاج ٨١ لم يدخل المجلس الإفصاحات المذكورة أعلاه في المعيار، وأشار المجلس إلى أن طلب البند (أ) أعلاه لن يكون مناسباً حيث أن التقييمات الخارجية المستقلة لا تستخدم عموماً للأصول الخاصة بالأنشطة الزراعية، خلافاً لما هو بالنسبة للأصول الأخرى مثل الإستثمارات العقارية. أشار المجلس كذلك إلى أن البند (ب) ليس مطلوباً في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، ومتطلب إفصاح فريد ليس مطلوباً للأنشطة الزراعية. أما البندين ج، د فهما خارج نطاق المعيار وتغطيهما معايير محاسبية دولية أخرى (معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون").

ملخص التغييرات في مسودة العرض إي ٦٥

إستنتاج ٨٢ أجرى للمعيار التغييرات الرئيسية التالية في الإقتراحات الواردة في مسودة العرض إي ٦٥:

- (أ) يتضمن المعيار استثناء للموثوقية للأصول البيولوجية عند الإعراف المبني. وإذا تم تطبيق الاستثناء فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصصاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (الفقرة ٢٠ من المعيار). ونتيجة لذلك يتضمن المعيار متطلبات إفصاح تتفق مع الفقرة ١٧٠ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية". الإعراف والقياس والفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية" (الفقرة ٥٤(أ) - (ج) والفقرة ٥٥ من المعيار) وبما يتفق مع الفقرات ٦٠ب- (د)، ٦٠(أ) - (٥) - (٧) من معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (الفقرات ٥٤ (د) - (و)، ٥٥).

- (ب) إذا تم تطبيق استثناء الموثوقية ولكن أصبحت القيمة العادلة فيما بعد قابلة للقياس بشكل موثوق به، ولذلك بدأ المشروع بقياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند

نقطة البيع فإن للمعيار يتطلب أن يفصح المشروع عن وصف للأصول البيولوجية وتفسير لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به وأثر التغيير (الفقرة ٥٦).

(ج) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة التكاليف عند نقطة البيع (مثل عمولات الوسطاء). ويتطلب المعيار وجوب قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي بقيمتها العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (الفقرتان ١٢-١٣).

(د) تضمنت مسودة العرض إي ٦٥ صافي القيمة القابلة للتحقيق كأحد أسس القياس في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط. وقد تم حذف صافي القيمة القابلة للتحقيق من الأسس حيث أنها ليست قيمة محددة من قبل السوق.

(هـ) يشير المعيار إلى أنه يتم استخدام الأسعار المحددة من قبل السوق عندما تكون متوفرة. ويشير المعيار كذلك إلى أنه في بعض الحالات قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل في حالته الراهنة. وفي هذه الحالات تستخدم المشروع القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة (الفقرات ١٨-٢٠).

(و) تم إضافة إرشاد خاص بإداء حسابات القيمة الحالية (الفقرات ٢١-٢٣).

(ز) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقود بيع الأصول البيولوجية أو المحصول الزراعي. ويشير المعيار إلى أن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليس معدلاً بسبب وجود عقد مبيعات (الفقرة ١٦).

(ح) لم تشر مسودة العرض إي ٦٥ صراحة إلى أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الاعتراف المبني للمحصول الزراعي. ويوضح المعيار أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الاعتراف المبني بالمحصول الزراعي، مثال ذلك نتيجة للحصاد، وأن هذا المكسب أو الخسارة يجب إدخالها في صافي الربح أ، الخسارة للفترة التي تنشأ فيها (الفقرتان ٢٨-٢٩).

(ط) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحصيلها، وأنه يجب إضافة للتكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي تملكها أو يسيطر عليها المشروع إلى المبلغ المسجل للأصل، ولا يحدد المعيار صراحة كيفية محاسبة الاتفاق لللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية.

(ي) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون هناك تأكيد معقول بأنه تم تلبية الشروط. ويتطلب المعيار أن المنحة الحكومية المشروطة الخاصة بأصل بيولوجي مقياس بقيمتها العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية عدم قيام المشروع بنشاط زراعي محدد، يجب الاعتراف بها كدخل وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية. ويشير المعيار كذلك إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المبلغ للحكومية والإصاح عن المساعدات الحكومية" يتم تطبيقه على المنحة الحكومية الخاصة بأصل بيولوجي مقياس بتكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (الفقرات ٣٤، ٣٥ و ٣٧).

(ك) قدمت مسودة العرض إي ٦٥ لتشجيعات لتألية الخاصة بالنشاط الزراعي فيما يتعلق بالمعاملات البديلة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وذلك لتحقيق الاتساق مع المعاملة المحاسبية التي تغطيها مسودة العرض إي ٦٥:

(١) تحليل المصروفات حسب طبيعتها، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ١ 'معرض البيانات المالية'؛ و

(٢) إعادة تقييم أصول غير ملموسة معينة مستخدمة في النشاط الزراعي إذا وجد سوق نشط، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ 'الأصول غير الملموسة'.

لم يدخل المجلس هذه التشجيعات في المعيار. وأشار المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١ ومعايير المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على المشاريع التي تقوم بالنشاط الزراعي وكذلك على المنشآت التي تقوم بالأنشطة الأخرى.

(ل) تشمل متطلبات الإفصاح الجديدة الإفصاح عما يلي:

(١) أساس التفرقة بين الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة عندما يقدم المشروع وصفاً كمياً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية (الفقرة ٤٣)؛

(٢) الأساليب والإجراءات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٧)؛

(٣) القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية المحصورة خلال الفترة، محددة عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٨)؛

(٤) الزيادات الناتجة عن نمج مشاريع الأعمال في مطابقة للمبلغ المسجل للأصول البيولوجية (الفقرة ٥٠ "أ")؛ و

(٥) الإنخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي الذي يغطيها المعيار (الفقرة ٥٧ "ج").

(م) تقررحت مسودة العرض إي ٦٥ الإفصاح عما يلي:

(١) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التقييم من قبل متفق خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان تلك الحقيقة؛

(٢) الأنشطة غير المستمرة مع تاريخ تقديري لتوقف الأنشطة؛

(٣) إجمالي المبلغ المسجل للأرصدة الزراعية للمشروع والاساس (التكلفة أو المبلغ المعاد تقييمه) الذي حدد بناء عليه المبلغ المسجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١١٦؛ و

(٤) المبلغ المسجل للمحصول الزراعي لما في صدر الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.

لا يتضمن المعيار الإفصاحات المذكورة أعلاه.

(ن) يوضح التعديل لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" الآن أنه يجب عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على القياس من قبل:

(١) مستأجري الأصول البيولوجية للمحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية؛ و

(٢) مؤجري الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية.

الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية وتلك المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية يتم قياسها بموجب هذا المعيار وليس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. ويصنف عقد إيجار أصل بيولوجي على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وإذا تم تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي فإنه يجب على المستأجر الاعتراف بالأصل البيولوجي المؤجر بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبعد ذلك قياسه وعرضه بموجب هذا المعيار، وفي هذه الحالة على المستأجر إجراء الفصاحات بموجب هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧. ويقوم مؤجر الأصل البيولوجي بموجب عقد إيجار تشغيلي بقياس وعرض الأصل البيولوجي بموجب هذا المعيار وإجراء الفصاحات بموجب كل من هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧.

مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١ تعتبر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجان مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي تساعد المجلس المذكور في تأسيس وتحسين المعايير المحاسبية الدولية للمعيارين الدولية لإعداد التقارير المالية ليستفيد منها المستخدمون والمعانون ومنفقو البيانات المالية. تم تأسيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في آذار عام ٢٠٠٢ من قبل أوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية عندما حلت محل لجنة التفسيرات المالية: لجنة التفسيرات المعمدة. ويمثل دور لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثاً والتي لم يتم تناولها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات متعارضة أو غير مرضية أو يبدو أنها مستظهِر. لذا فإنها تعزز التطبيق الموحد والصارم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢ تساعد لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق التحول الدولي للمعيار المحاسبية من خلال العمل مع مجموعات مشابهة ترعاها هيئات التي تضع المعايير الوطنية للوصول إلى قرارات نهائية مماثلة بشأن القضايا التي تكون فيها المعايير المتضمنة مماثلة بشكل لسلمي.

المسؤوليات

٣ تراجع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثاً والتي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يبدو أنها مستظهِر في غياب الإرشاد الرسمي، بهدف الوصول إلى توافق حول الحل المناسب.

٤ وتطبق لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منهجاً يستند على المبادئ في تقديم الإرشاد المفسر وذلك بالمحافظة على المنهج الخاص بمجلس المعايير المحاسبية الدولية لوضع المعايير. ولتحقيق هذا الهدف، تنظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أولاً إلى إطار إعداد وصرح البيانات المالية على أنه الأساس لاستنباط صيغة الموافقة. ثم تنظر إلى المبادئ التي تم تفصيلها في المعيار المطبق إن وجدت لتطوير الإرشاد المفسر وتحديد أن الإرشاد المقترح لا يتعارض مع الأحكام الموجودة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ولدى الوصول إلى اتفاق حول وجهات النظر على لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تأخذ اعتبارات للحاجة إلى التحويل الدولي.

٥ ولدى قيامها بمسؤولياتها، لا تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اتفاق يغير من أو يتعارض مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو الإطار. فإذا استنتجت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن متطلبات معيار التقرير المالي تختلف عن الإطار، فإنها تحصل على توجيهات من مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل تقديم الإرشاد.

٦ وتبلغ لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن أية قضايا قائمة أو تنشأ ترى أنها مؤشراً على عدم ملاءمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة أو الإطار. فإذا اعتقدت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معيار التقرير المالي القائم أو الإطار يجب تعديلهما أو تطوير معيار تقرير مالي إضافي، فإنها تشير إلى مثل تلك القرارات النهائية إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لينظر فيها.

٧ وعندما تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اتفاق حول قضية ما، يتم الإعلان عن اتفاق وجهات النظر هذه علناً في الوقت المناسب وعبر وثيقة عنوانها تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون متوفرة للأطراف المعنية. ويتم تطوير التفسيرات التي صدرت عن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفقاً لعملية تشاور ومناقشة لازمة تتضمن جعل مسودة التفسيرات متاحة لإطلاع الجمهور وإيذاء الملاحظات حولها.

سلطة تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- ٨ تضع تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجهات نظر متفق عليها يجب على المنشآت تطبيقها إذا أرادت أن توصف ببياناتها المالية بأنها تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرة ١٤ من المعيار المحاسبي رقم ١ (المعدل ٢٠٠٣)).
- ٩ تطبق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على فترات الإبلاغ الحالية والمستقبلية منذ تاريخ إصدارها أو أي تاريخ آخر نافذ تم تحديده. وتم تجديد الأحكام الانتقالية التي تنطبق على التطبيق المبني لوجهة النظر المتفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التفسير.
- ١٠ يلغى للعمل بوجهة النظر المتفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويتم سحبها عندما يصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معيار تقرير مالي دولي أو لية وثيقة أخرى رسمية تلغي أو تؤكد ما تم إصداره سابقا من وجهة نظر متفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي أصبحت فاصلة. إن آراء الإجماع تلك الخاصة بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يمكن أن تتأثر بالوثيقة الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية يتم تحديدها في مسودة عرض تلك الوثيقة. ويبلغ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت إصدار معيار دولي مالي معين لإعداد التقارير المالية أو وثيقة رسمية أخرى.

العضوية

- ١١ تضم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اثنا عشر عضوا يحق لهم التصويت يعينهم الأوصياء. ويتم اختيار الأعضاء لفدورتهم على الإستمرار في الوعي للقضايا الحالية التي تنشأ، والمقدرة الفنية على حل تلك القضايا. ويضم الأعضاء عادة المحاسبين في الأعمال الصناعية والممارسات العامة ومستخدمي البيانات المالية بممثل جغرافي عريض ومنطقي. ولا يحد عدم اكتمال العدد الكلي للأعضاء بسبب الإستقالة أو غيره من مقدرة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على اكتمال النصاب القانوني أو تغييره أو على متطلبات التصويت.
- ١٢ يتم تعيين أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترات ثابتة لأقصاها ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويلاحظ أن استمرار العضوية هو مهم للجنة لكي تقوم بعملها. وتبعاً لذلك فمن المتوقع أن يتم تعيين عدد من الأعضاء لأكثر من فترة زمنية واحدة.
- ١٣ يرأس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عضوا من مجلس المعايير المحاسبية الدولية وهو مدير الأنشطة الفنية أو أي عضو آخر من ذوي المناصب العليا في كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص آخر موئل تأهيلا مناسباً. ويعين الأوصياء رئيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويحق للرئيس للتحديث بالمسائل الفنية المعنية غير أنه لا يحق له التصويت.
- ١٤ وتتضمن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضا مراقبين (حاليا من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية الحكومية والمفوضية الأوروبية) وعضوي ارتباط من كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويحق لكل من المراقبين وأعضاء الإرتباط من مجلس المعايير المحاسبية الدولية التحدث غير أنه لا يحق لهم التصويت. وبالمثل، يستطيع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بخلاف الإثنين الذين تم تعيينهما كعضوي ارتباط للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حضور اجتماعات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع حق للتحدث دون الحق بالتصويت.
- ١٥ ويتوقع من أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين حضور كافة الاجتماعات. والعضوية شخصية، ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم الخاصة المستقلة، وأيس كممثلين يصوتون وفقا لوجهات نظر الشركة أو المنظمة أو الكيان الذي يرتبطون به. وإذا لم يستطع عضوا في اللجنة أو مراقبا من حضور اجتماع ما، فإنه يستطيع أو تستطيع أن يعين بديلا عنه أو عنها الحضور. ويتم ترشيح

البديل مسبقا بالتشاور مع وبموافقة الرئيس وأن يقوم العضو بإجازه بالكامل حول الموضوع قبل الاجتماع. ويحق للبديل التحدث في الاجتماع غير أنه لا يتم شمله في تحديد ما إذا كانت متطلبات النصاب مرضية كما أنه لا يحق له التصويت.

١٦ يعيد الأوصياء النظر في استمرار عضوية أي عضو يتغيب عن اجتماع لجنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرتين متتاليتين أو الغياب عن ثلاثة اجتماعات للجنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عقدت خلال فترة سنة واحدة. وسوف يتم إنهاء تعيين العضو ما لم يقدم أسبابا مقبولة للغياب والتأكيد بالحضور في الاجتماعات للقائمة.

الاجتماع والتصويت

١٧ يكتمل النصاب القانوني بوجود تسعة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الذين يحق لهم التصويت.

١٨ تجتمع لجنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علنا باتباع إجراءات مماثلة للسياسة العامة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في اجتماعات مجلس الإدارة. ويمكن عقد الاجتماعات باستعمال أجهزة الاتصال عن بعد الخاصة بالمؤتمرات أو بآلية وسيلة اتصال أخرى تسمح بالاتصال المتزامن بين كافة الأعضاء والمراقبين والجمهور. ويتم شمول الأعضاء المشاركين في الاجتماع بآلية وسيلة اتصال، في تقرير ما إذا تم تلبية متطلبات النصاب القانوني.

١٩ يحق لكل عضو في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية صوت واحد. ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم الشخصية للخصصة وليس كممثلين بصوتون وفقا لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباط به.

٢٠ ويتم الوصول إلى الإجماع عندما لا يصوت ثلاثة من الأعضاء المتواجدين في الاجتماع ضد الاقتراح.

٢١ ويمكن للرئيس أن يدعو آخرين لحضور اجتماع لجنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمستشارين عندما يتطلب الأمر ذلك. ويمكن للعضو أو المراقب بشرط الموافقة المسبقة من الرئيس أن يحضر مستشارا إلى الاجتماع لديه معرفة متخصصة في الموضوع الذي سيتم مناقشته. ويحق لأولئك المستشارين المدعويين للتحدث في الاجتماع.

٢٢ ويمكن للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إجراء أعمالها إلكترونيا أو بالبريد في الفترة التي تقع بين الاجتماعات، على سبيل المثال تأكيد إعادة صياغة مسودة مقترحة أو تفسير نهائي أو قيام كادر مجلس للمعايير المحاسبية الدولية بتجميع وجهات النظر المبدئية بشأن الموضوع المقترح بحيث يمكن تطويره بشكل مناسب لمناقشة الجمهور. غير أن كافة القرارات الفنية يتم أخذها في الاجتماع وتكون مقترحة لملاحظات الجمهور.

تعديد بنود جدول الأعمال

٢٣ تقع المسؤولية المبدئية لتحديد القضايا التي يجب أن تنتظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على عاتق أعضائها ومراقبيها. ويتم تشجيع المبدعين والمدققين والآخرين المعنيين في التقرير المالي على الإشارة للقضايا إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يرون أنه قد ظهرت ممارسات مختلفة فيما يتعلق بمحاسبة عمليات أو حالات معينة أو عندما يكون هناك شك بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة وأنه من المهم إيجاد حل محياري.

٢٤ ويمكن تقديم مواضيع جدول الأعمال المقترحة إلى الرئيس من قبل شخص أو منظمة أ يتم النظر فيها من قبل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب أن يتضمن الاقتراح وصفا مفصلا للقضية (بما في ذلك وصفا للحلول البديلة والذي يشير إلى نص مجلس المعايير المحاسبية الدولية ذي الصلة بالموضوع) وتقييما للقضية باستخدام معيار بنود جدول العمل المذكور في الفقرة ٢٧ تاليا.

٢٥ وتعتبر وجهات النظر الموافق عليها بالإجماع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق العام. لا تعتزم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إصدار الأمور الخاصة بالمشاة المستقلة.

برنامج عمل اللجنة وبنود برنامج العمل الجديدة

٢٦ تتكلف لجنة برنامج عمل الإتحاد الدولي للمحاسبين من الرئيس ولحد أعضاء ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية وثلاثة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون لدى أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فترة تجديد لمدة سنتين بحسب البنود في لجنة جدول الأعمال. وتقيم لجنة برنامج العمل القضايا المقترحة للرئيس لإضافتها لبرنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقدم توصياتها بشأن ما إذا تستطيع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تضمين تلك القضايا في برنامج أعمالها. ولا يشير الرئيس إلى مصدر بنود الاقتراحات على برنامج العمل سواء اللجنة برنامج العمل أم للآخرين.

٢٧ ولدى تحديد فيما إذا يجب التوصية بأن يتم تضمين مسألة ما إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تأخذ لجنة برنامج العمل في الاعتبار المعيار التالي، على الرغم من أنه لا يجب أن تلبي كل مسألة كافة المعايير. ولكي تضاهي المسألة إلى برنامج العمل يجب عليها أن:

(أ) أن تكون ذات صلة في الموضوع عملية ومنقشرة.

(ب) أن تتضمن للتفسيرات المختلفة بشكل أساسي (سواء تلك الناشئة أو القائمة فعليا).

(ج) من المحتمل أن ينتج عنها اتفاق في وجهات نظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب.

(د) أن لا تتعلق بمشروع المجلس من المتوقع أن يتم إنجاءه في المستقبل القريب (مثلا إذا كان من المتوقع أن يحل مشروع المجلس للقائم المسألة في وقت قريب فمن المحتمل أن لا تضيف لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسألة إلى برنامج عملها).

٢٨ تقوم لجنة برنامج العمل بإجراء أعمالها إلكترونيا أو بالبريد ولا تجتمع علنا.

٢٩ تقدم لجنة برنامج العمل تقاريرها حول كافة المسائل التي أخذتها اللجنة المذكورة في الاعتبار لإضافتها إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك توصيات لجنة برنامج العمل بشأن كل مسألة مقترحة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اجتماعاتها العادية. وتقيم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنود برنامج العمل المقترحة مقابل نفس المعيار الذي تستخدمه لجنة برنامج العمل. ويمكن أن توافق أغلبية بسيطة من أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحاضرين على إضافة أي مسألة يتضمنها تقرير لجنة برنامج العمل للمقدم إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعض للنظر عن توصيات لجنة برنامج العمل.

٣٠ ويمكن أن توجه لجنة برنامج العمل أو لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للرد على أولئك الذين لم يتم إضافة مقترحاتهم إلى برنامج العمل مع إيداء أسباب اتخاذ لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للقرار بعدم معالجة المسألة.

العمليات اللازمة

٣١ تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى قراراتها النهائية استناداً على المعلومات التي تحتويها ملخصات المسائل التي تم إعدادها تحت إشراف كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويصف ملخص المسائل المسألة التي يجب مناقشتها ويوفر المعلومات الضرورية لأعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليتمكنوا من فهم المسألة واتخاذ القرار بشأنها. ويتم تقديم ملخصات المسائل لتتظّر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد مراجعة دقيقة للنص المحاسبي الرسمي والتغييرات المحتملة، بما فيها المناقشات مع مجموعات معقّلة لدى موظفي ارتباط الهيئات التي تضع المعايير الوطنية. ويتضمن ملخص المسألة ما يلي:

- (أ) وصفاً مختصراً للمسألة أو الحدث التي يجب مناقشتها.
- (ب) الأمور أو المسائل المعنية أو التي يجب أن تتظّر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ج) المفاهيم الرئيسية المأخوذة من الإطار المطبق.
- (د) وصفاً للمعالجات البديلة المناسبة المحتملة التي تستند على المفاهيم المذكورة والبراهين التي في صالح كل بديل أو ضده.
- (هـ) قائمة صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بمجموع المواد المحاسبية للرسمية حول الموضوع، وكذلك بيانات وآراء الهيئات الوطنية لوضع المعايير التي تتحد أي تضارب بين المعاملات البديلة والمفاهيم الرئيسية أو المعايير.
- (و) توصيات حول المعالجة المحاسبية المناسبة.

٣٢ يستطيع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الوصول إلى كافة أوراق برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتوقع منهم إيداع الملاحظات حول المسائل الفنية في الوقت الذي ينظر فيه تلك المسائل وبشكل خاص إذا كانت تتعلق بالبديل التي تتظّر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جدياً. وسيتمّ إبلاغ أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية عندما تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع. ويتمّ إطلاق مسودة للتفسير ليطلع عليها الجمهور ويبدّي الملاحظات بشأنها ما لم يعارض خمسة أو أكثر من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على إطلاقه خلال أسبوع من الإبلاغ من إتمامه. وإذا لم يتمّ إطلاق مسودة تفسير بسبب معارضة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية، فيتمّ النظر بالمسألة في الاجتماع التالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. واستناداً على المناقشة التي تجري في الاجتماع فسوف يقرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما إذا كان يجب إعادة المسألة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإضافتها إلى برنامج عملها أو أنها لن تكون موضوعاً لأي عمل آخر.

٣٣ وتتأخذ مسودة التفسيرات لإطلاع الجمهور ليبدّي الملاحظات بشأنها لفترة مناسبة بالنظر إلى طبيعة الموضوع المطروح. وفي حالات الطوارئ يمكن أن تكون تلك الفترة قصيرة لمدة ٣٠ يوماً. وستتظّر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أية ملاحظات تم تلقيها خلال فترة إيداع الملاحظات قبل إنهاء التفسير ما لم يطلب خصوصية من قبل الملقين وستكون رسائل الملاحظات متاحة للجمهور. وسيتمّ لكادر ملخصاً وتحليلاً لرسائل الملاحظات لكل من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمجلس.

٣٤ وإذا تغيرت مسودة التفسيرات في ضوء التولّح الجديدة التي حدثتها ملاحظات الجمهور سيتمّ النظر في إعادة العرض. وتقوم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتصويت لتؤكد الإجماع المذكور في التفسير النهائي. كما توافق على نقل التفسير النهائي إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وإذا انتهت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التفسير النهائي المقترح لا يتسق مع بيانات الهيئات التي تضع المعايير الوطنية فسوف يتضمن النقل إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية إشعاراً بهذا الخصوص وأسباب عدم الإتيان.

٣٥ وعندما تنتهي لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من نصير نهائي، يتم وضع التفسير أمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتوافق عليه قبل إصداره. وتتطلب موافقة مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يصوت لصالح التفسير تسعة أعضاء من المجلس ذاته على الأقل. ويصوت المجلس على نص للتفسير الذي تقدمته لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التفسير، فسوف يقدم المجلس تبعا لذلك تحليلا للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول الاعتراض ودواعي قلق أولئك الذين صوتوا ضد الموافقة على التفسير. واستنادا على هذا التحليل، فسوف يقرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما إذا يجب إعادة المسألة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإيفائها إلى برنامج عملها الخاص بها أو أن لا تكون موضوعا لأي عمل آخر.

٣٦ ويصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للتفسيرات التي تمت الموافقة عليها. ويتضمن التفسير ملخصا للمسائل المحاسبية التي تم تحديدها؛ وجهة النظر بالإجماع التي تم الوصول إليها بشأن الإجراء المحاسبي المناسب وأسباب وجهة النظر تلك مع أية ملاحظات بشأن النقاط ذات العلاقة التي يجب النظر فيها؛ والمراجع والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة، وأجزاء من الإطار والبيانات الأخرى التي تم الاعتماد عليها لدعم وجهات النظر المتفق عليها؛ كما توضح تاريخ التطبيق والأحكام الانتقالية.

٣٧ ولضمان أن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنتظر فقط في المسائل التي يمكن بناء عليها تقديم الإرشاد في الوقت المناسب، تعمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مراجعة المسائل في فترة اتخاذ قرارات برنامج العمل وتبعا لذلك تحتفظ بها قيد المراجعة لتقييم ما إذا بالإمكان تناولها على نحو ملائم في التفويض الرسمي. وإذا تم النظر في مسألة ما في ثلاث اجتماعات ولم يتم التوصل إلى إجماع، تقوم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة تقييم المسألة لتحديد ما إذا يجب حذفها من برنامج العمل. وقد تمتد للجنة النظر في المسألة لفترة إضافية وعادة ما يكون ذلك لاجتماع أو اجتماعين ليس أكثر. وإذا توصلت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى قرار نهائي بأنها لن تستطيع الوصول إلى إجماع فسوف لن تستمر بالعمل على تلك المسألة، وستبلغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتشر حقيقة عدم الاستمرار في العمل. ويمكن أن توصي لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن ينظر مجلس المعايير المحاسبية في تلك المسألة.

السرية

٣٨ يتم تشجيع أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين لمناقشة المسائل الفنية، ببود عملة، والتي تنتظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع شركاء لديهم مصلحة وخبرة في مثل تلك المسائل. والمشاورات غير الرسمية من ذلك النوع توفر للأعضاء الفرصة لتقديم وجهات نظر متنوعة تؤثر على القرارات التي ستتخذ. وخلال تلك المشاورات يجب على الأعضاء المحافظة على سرية المحتويات الخاصة بوثائق لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإتصالات

٣٩ يجب أن تتاح المعلومات بشأن المدونات التي قامت بها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمستخدمي ومعدّي ومنققي المعلومات المالية بطرق متنوعة. وينشر كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معلومات مخصصة حول التطورات الحديثة المتعلقة بلجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. وبالإضافة إلى ذلك، يصدر كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية نشرة أخبار عقب كل اجتماع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الرقابة

- ٤٠ تقدم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقائع اجتماعاتها إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتقدم تقارير على نحو منتظم للمجلس بشأن المسائل المتعلقة ببلجرائها ولتقدم في برنامج عملها والمسائل الإدارية الأخرى.
- ٤١ تراجع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفويضها الرسمي وإجراءات التشغيل كل خمسة سنوات على الأقل. وتقل نتائج تلك المراجعة إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لينظر فيها وبعد التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري يمكن أن يقدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية توصيات إجراء التغيير إلى الأوصياء.

التفسير ١

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة

والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المحتويات

التقررات

التفسير ١ اللجنة تفسيرات المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة
والإستعادة والإلتزامات المماثلة

١	المراجع
٢	للخلفية
٣	النطاق
٨-٤	الموضوع
٩	الإجماع
١٠	تاريخ النفاذ
	الإنتقال

ملحق- التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

أمثلة توضيحية

مثال ١	الحقائق العامة
مثال ٢- ٥	المثال ١: نموذج التكلفة
مثال ٦- ١٢	المثال ٢: نموذج إعادة التقييم
مثال ١٣- ١٨	المثال ٣: الإنتقال
	أساس الإستنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تحتوي الفقرات ١-١٠ والملحق على التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغييرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعانة والالتزامات الممثلة، ويرفق التفسير ١ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات التفسيرات.

التفسير ١ اللجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "المتكاثات والمصالح والمعدات" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقتراض"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "للمخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"

الخلفية

١ إن على العديد من المنشآت إلتزامات بتفكيك وإزالة واستعادة بنود المتكاثات والمصالح والمعدات، وفي هذا التفسير يشار إلى هذه الإلتزامات بـ "إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة"، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ تشمل تكلفة بند للمتكاثات والمصالح والمعدات التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي كان موجوداً عليه، والذي تتحمل المنشأة الإلتزام عنه إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستعمال البند خلال فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات خاصة بكيفية قياس إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، ويوفر هذا التفسير الإرشادات بشأن كيف تتم لمعالجة المحاسبية لأثر التغيرات في قياس الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة.

النطاق

٢ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أية إلتزامات حالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة التي:

- (أ) يعترف بها كجزء من تكلفة بند للمتكاثات والمصالح والمعدات حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦ و
- (ب) يعترف بها كإلتزام حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

على سبيل المثال قد يوجد إلتزام لإزالة واستعادة أو إلتزام مماثل لإزالة مصنع أو إصلاح التلف البيئي في الصناعات الإستخراجية أو لإزالة للمعدات.

الموضوع

٣ يتناول هذا التفسير كيف يجب محاسبة أثر الأحداث التالية التي تغير قياس الالتزام بإزالة واستعادة أو إلتزام مماثل:

- (أ) تغير في التدفق المقدر للوارد للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية (على سبيل المثال التدفقات النقدية) المطلوبة لتسوية الإلتزام؛
- (ب) تغير في سعر الخصم الحالي المبني على أساس السوق كما هو معرف في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (يشمل ذلك التغيرات في القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بشكل محدد بالالتزام)؛ و
- (ج) زيادة تعكس مرور الوقت (يشار إليها كذلك بخفض الخصم (unwinding of the discount))

الإجماع

٤ إن التغيرات في قياس إلتزام حالي للإزالة والاستعادة أو إلتزام مماثل ينتج من تغيرات في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام أو تغير في سعر الخصم تتم معالجتها محاسبياً حسب الفقرات ٥-٧ أدناه.

٥ إذا تم قياس الأصل ذو العلاقة باستخدام نموذج للتكلفة:

- (أ) مع مراعاة البند (ب) تتم إضافة للتغيرات في الإلتزام إلى تكلفة الأصل ذو العلاقة أو خصمها منها في الفترة الحالية.
- (ب) يجب أن لا يزيد المبلغ المخصوم من تكلفة الأصل عن مبلغه المسجل، وإذا زاد الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل للأصل فإنه يجب الإعراف بالزيادة فوراً في الربح أو للخسارة.
- (ج) إذا نجم عن التحول إضافة إلى تكلفة الأصل فإن على المنشأة النظر فيما إذا كان ذلك دلالة على أن المبلغ المسجل الجديد للأصل قد لا يكون قليلاً للإسترداد بكامله، وإذا كان الأمر كذلك فإن على المنشأة اختبار الأصل لأجل الإنخفاض في القيمة وذلك بتقدير قيمته القابلة للإسترداد ومحاسبة أية خسارة في انخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦ إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج إعادة التقييم:

- (أ) التغيرات في الإلتزام تغير فائض أو عجز إعادة التقييم المعترف به سابقاً لذلك الأصل، بحيث:
 - (١) تتم إضافة الإنخفاض في الإلتزام (مع مراعاة البند (ب)) مباشرة إلى فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية، فيما عدا أنه يجب الإعراف به في الربح أو للخسارة إلى المدى الذي يعكس به العجز في إعادة تقييم الأصل الذي تم الإعراف به في السابق في الربح أو للخسارة؛
 - (٢) يجب الإعراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو للخسارة، فيما عدا أنه يجب أن يخصم مباشرة من فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية إلى مدى أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.

(ب) في حالة زيادة الإنخفاض في الالتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج للتكلفة فإنه يجب الاعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إن للتغير في الالتزام هو دالة على أنه قد يجب إعادة تقييم الأصل من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن تؤخذ إعادة التقييم هذه في الاعتبار عند تحديد المبالغ التي ستؤخذ إلى الربح أو الخسارة وحقوق الملكية بموجب البند (أ)، وإذا كان من الضروري إجراء إعادة تقييم فإنه يجب إعادة تقييم كافة الأصول من تلك الفئة.

(د) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح في صدر بيان التغيرات في حقوق الملكية لكل بند دخل أو مصروف معترف به مباشرة في حقوق الملكية، وبالإمتثال لهذا المتطلب فإنه يجب تحديد التغير في فائض إعادة التقييم الناجم عن التغير في الالتزام بشكل منفصل والإفصاح عنه على أنه كذلك.

٧ يتم استهلاك مبلغ الأصل المعدل للقبال للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي، وبناء على ذلك عندما يصل الأصل ذو العلاقة إلى نهاية عمره الإنتاجي فإنه يجب الاعتراف بكافة التغيرات اللاحقة في الالتزام في الربح أو الخسارة عند حدوثها، وهذا ينطبق بموجب كل من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

٨ يجب الاعتراف بالتخفيض الدوري للخصم في الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل عند حدوثه، والمعاملة البديلة المسموح بها للرسملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ غير مسموح بها.

تاريخ النفاذ

٩ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترة السنوية التي تبدأ في (سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة تبدأ قبل (سبتمبر ٢٠٠٤ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة).

الانتقال

١٠ يجب اعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقنيات المحاسبية والأخطاء"

* إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل (يناير ٢٠٠٥ فإن على المنشأة إتباع متطلبات النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨ الذي كان يحمل العنوان سابقاً ربح أو خسارة لفترة والأخطاء والتقنيات الركنية في السياسات المحاسبية، ما لم تكن المنشأة تطبق النسخة المعدلة لذلك المعيار لتلك الفترة الأكبر.

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ " تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت
المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة أكبر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠١٤ في معيار التقرير
الدولي الصادر في ٢٧ مايو ٢٠٠٤.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ولكنها ليست جزءاً منه.

حقائق عامة

مثال ١ منشأة لها مصنع توليد طاقة نووي وإلترام إزالة خاص بذلك، بدأ مصنع توليد الطاقة للتشغيل في يناير ٢٠٠٠، وللمصنع عمر اقتصادي مقداره ٤٠ سنة، وكانت تكلفته الأولية ١٢٠,٠٠٠ * وحدة عملة، وهذه شملت مبلغاً لتكاليف الإزالة مقداره ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، تمثل ٧٠,٤٠٠ وحدة عملة للتدفقات نقدية مقدرة ستتحق الدفع خلال ٤٠ سنة ومخصومة بسعر معدل حسب المخاطرة مقداره ٥٠%، وتنتهي السنة المالية للمنشأة في ٣١ ديسمبر.

مثال ١: نموذج التكلفة

مثال ٢ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ يبلغ عمر المصنع ١٠ سنوات، ويبلغ الإستهلاك المتراكم ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة \times ٤٠/١٠٠ سنة)، وبسبب تخفيض الخصم (٥٠%) على مدى السنوات العشر زاد إلترام الإزالة من ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٦,٣٠٠ وحدة عملة.

مثال ٣ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ لم يتغير سعر الخصم، غير أن المنشأة تدرك أنه نتيجة للتقدم التقني لنخفيض صافي القيمة الحالية للالتزام الإزالة بمقدار ٨,٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تقوم المنشأة بتعديل إلترام الإزالة من ١٦,٣٠٠ وحدة عملة إلى ٨,٣٠٠ وحدة عملة، وفي هذا التاريخ تقوم المنشأة بإجراء للتقيد التالي في دفتر اليومية ليعكس للتغير:

وحدة عملة	وحدة عملة	من ح/ إلترام الإزالة
٨,٠٠٠	٨,٠٠٠	إلى ح/ تكلفة الأصل
٨,٠٠٠		

مثال ٤ بعد هذا التعديل يصبح المبلغ المسجل للأصل ٨٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة - ٨,٠٠٠ وحدة عملة - ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة) سيتم استهلاكه على مدى السنوات الباقية البالغة ٣٠ سنة من عمر الأصل، معطياً مصروف لإستهلاك للسنة التالية مقداره ٢,٧٣٣ وحدة عملة (٨٢,٠٠٠ وحدة عملة \div ٣٠)، وستكون تكلفة التمويل للسنة التالية لتخفيض الخصم ٤١٥ وحدة عملة (٨,٣٠٠ وحدة عملة \times ٥٠%)

مثال ٥ إذا نجم التغير في الإلتزام عن تغير في سعر الخصم بدلاً من تغير في التكاليف النقدية المقدرة فإن محاسبة التغير ستكون نفسها، إلا أن تكلفة التمويل للسنة التالية ستعكس سعر الخصم الجديد.

مثال ٢: نموذج إعادة التقييم

مثال ٦ تتبنى المنشأة نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ حيث تتم إعادة تقييم المصنع بانتظام كإلترام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن القيمة العادلة، وسياسة المنشأة هي إلغاء الإستهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل.

* في هذه الأمثلة المبالغ النقدية مقومة بوحدة عملة.

مثال ٧ عند محاسبة الأصول التي تم إعادة تقييمها التي تتعلق بها التزامات الإزالة من المهم فهم أساس التقييم الذي تم الحصول عليه، على سبيل المثال:

(أ) إذا تم تقييم أصل على أساس تنفق نقد مخصص فقد يقيم البعض الأصل بدون خصم أي مخصص لتكاليف الإزالة (تقييم "إجمالي")، بينما قد يقيم آخرون الأصل بعد خصم مخصص لتكاليف الإزالة (تقييم "صافي") لأن المنشأة التي تمتلك الأصل ستتحمل كذلك بشكل عام بالتزام الإزالة، ولأغراض إعداد التقارير المالية يتم الاعتراف بالتزام الإزالة كالتزام منفصل، ولا يتم خصمه من الأصل، وتبعاً لذلك إذا تم تقييم الأصل على أساس صافي القيمة فإنه من الضروري تعديل التقييم الذي تم الحصول عليه بإعادة إضافة مخصص الإلتزام بحيث لا يتم عد الإلتزام مرتين*.

(ب) إذا تم تقييم الأصل على أساس تكلفة استبدال مستهلك depreciated replacement cost basis فإن التقييم لذي تم الحصول عليه قد لا يشمل مبلغاً لعنصر الإزالة للأصل، وإذا كان لا يشمل ذلك فإن الحاجة تدعو إلى إضافة مبلغ مناسب إلى التقييم من أجل عكس تكلفة الاستبدال للمستهلك لذلك العنصر.

مثال ٨ لنفترض أنه تم الحصول على تقييم للتدفق النقدي المخصص المبني على أساس السوق بمبلغ ١١٥,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، وهو يشمل مخصصاً مقداره ١١,٦٠٠ وحدة عملة لتكاليف الإزالة التي تمال عدم تغير في التقدير الأصلي بعد تخفيض الخصم ثلاث سنوات، وبناءً على ذلك تكون المبالغ للدخلة في الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ كما يلي:

وحدة عملة	
١٢٦,٦٠٠	الأصل عند التقييم (١)
صفر	الإستهلاك المتراكم
(١١,٦٠٠)	إلتزام الإزالة
<u>١١٥,٠٠٠</u>	صافي الأصول
(١٠,٦٠٠)	الأرباح غير الموزعة (٢)
١٥,٦٠٠	فائض إعادة التقييم (٣)

ملاحظات:

(١) التقييم الذي تم الحصول عليه بمقدار ١١٥,٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى تكاليف الإزالة البالغة ١١,٦٠٠ وحدة عملة مسجوح بها في التقييم ولكن معترف بها كالتزام منفصل = ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة.

(٢) إستهلاك ٣ سنوات للتكلفة الأصلية ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة $\frac{40}{3\%} = 9,٠٠٠$ وحدة عملة بالإضافة إلى الخصم المتراكم لمبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة بخصم مركب مقداره ٥% = ١,٦٠٠ وحدة عملة، الإجمالي ١٠,٦٠٠ وحدة عملة.

(٣) المبلغ الذي تم إعاقته بتقييمه البالغ ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه صافي القيمة الدفترية السابقة البالغة ١١١,٠٠٠ وحدة عملة (التكلفة ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها الإستهلاك المتراكم البالغ ٩,٠٠٠ وحدة عملة).

* للإطلاع على أمثلة على هذا المبدأ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الخصم قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات المتارية".

مثال ٩ بناءً على ذلك يبلغ مصروف الإستهلاك لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٣,٤٢٠ وحدة عملة (١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة $\times \frac{37}{100}$)، ويبلغ مصروف الخصم لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٦٠٠ وحدة عملة (٥% من ١١,٦٠٠ وحدة عملة). في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ بلغ الإلتزام الإزالة (قبل أي تعديل) ١٢,٢٠٠ وحدة عملة ولم يتغير سعر الخصم، على أنه في ذلك التاريخ تقدر المنشأة أنه نتيجة للتقدم التقني انخفضت القيمة الحالية للإلتزام الإزالة بمقدار ٥,٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تعدل المنشأة الإلتزام الإزالة من ١٢,٢٠٠ وحدة عملة إلى ٧,٢٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٠ أخذ هذا التعديل بكامله إلى فائض إعادة التقييم لأنه لا يزيد عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، ولو تم ذلك لكانت الزيادة قد أخذت إلى الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٦(ب)، وتقوم المنشأة بإجراء التقيد التالي في دفتر اليومية لعكس التغيير:

من ح/ الإلتزام الإزالة	وحدة عملة	وحدة عملة
إلى ح/ فائض إعادة التقييم	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠

مثال ١١ تقرر المنشأة أن هناك حاجة لإجراء تقييم كامل للأصل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن القيمة العادلة. لنفرض أن الأصل مقم حالياً بمبلغ ١٠,٧٠٠ وحدة عملة ومخصص منه مقداره ٧,٢٠٠ وحدة عملة عن الإلتزام الإزالة المخفض الذي يجب الإعراف به كإلتزام منفصل، وبناءً على ذلك فإن تقييم الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية قبل خصم هذا المخصص هو ١١٤,٢٠٠ وحدة عملة، وتدعو الحاجة إلى إجراء التقيد الإضافي التالي في دفتر اليومية:

من ح/ الإستهلاك المتركم (١)	وحدة عملة	وحدة عملة
إلى ح/ الأصل عند التقييم	٣,٤٢٠	
من ح/ فائض إعادة التقييم (٢)	٨,٩٨٠	٣,٤٢٠
إلى ح/ الأصل عند التقييم (٣)		٨,٩٨٠

ملاحظات:

(١) تم إلغاء الإستهلاك المتركم البالغ ٣,٤٢٠ وحدة عملة حسب السلسلة المحاسبية للمنشأة.

(٢) التقيد على الحساب هو لفائض إعادة التقييم لأن العجز للنجم من إعادة التقييم لا يزيد عن الرصيد الدائن للقائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بالأصل.

(٣) التقييم السابق (قبل للمخصص لتكاليف الإزالة) البالغ ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه الإستهلاك المتركم البالغ ٣,٤٢٠ وحدة عملة مطروحاً منه التقييم الجديد (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) هو ١١٤,٢٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٢ بعد تتبع هذا التقييم المبالغ للدخلة في الميزانية العمومية هي كما يلي:

وحدة عملة	الأصل عند التقييم
١١٤,٢٠٠	الإستهلاك المتركم
صفر	إلتزام الإزالة
(٧,٢٠٠)	صافي الأصول
١٠٧,٠٠٠	الأرباح غير الموزعة (١)
(١٤,٦٢٠)	فائض إعادة للتقييم (٢)
١١,٦٢٠	

ملاحظات:

(١) ١٠,٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ مضافاً إليها مصروف استهلاك في عام ٢٠٠٣ مقداره ٣٤٢٠ وحدة عملة ومصروف الخصم مقداره ٦٠٠ وحدة عملة = ١٤,٦٢٠ وحدة عملة.

(٢) ١٥,٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، مضافاً إليها ٥,٠٠٠ وحدة عملة ناجمة من الانخفاض في الإلتزام، مخصوماً منها ٨,٩٨٠ وحدة عملة عجز إعادة التقييم = ١١,٦٢٠ وحدة عملة.

مثال ٣: الإنتقال

مثال ١٣ يوضح المثال التالي التطبيق بلتر رجعي للتفسير للمعدين الذين يطبقون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل، والتطبيق بلتر رجعي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حيث يكون ذلك ممكناً من الناحية العملية وهو معاملة الأساسية benchmark treatment في النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨، ويفترض للمثال أن المنشأة:

- تبنّت معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في يوليو ١٩٩٩؛
- تتبنى التفسير في يناير ٢٠٠٥؛
- قبل تبني التفسير اعترفت بالتغيرات في التكتيفات للتعبئة المقدرة لتسوية إلتزامات الإزالة كدخل أو مصروف.

مثال ١٤ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، بسبب تخفيض الخصم (٥%) لسنة واحدة ارتفع إلتزام الإزالة من ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٠,٥٠٠ وحدة عملة، إلى جانب ذلك وبناءً على الحقائق الأخيرة تقدر المنشأة أن القيمة الحالية للإلتزام الإزالة قد ازدادت بمقدار ١,٥٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك فهي تعطلها من ١٠,٥٠٠ وحدة عملة إلى ١٢,٠٠٠ وحدة عملة، وحسب سياستها آنذاك تم الاعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الضرر.

مثال ١٥ في يناير ٢٠٠٥ تقوم المنشأة بإجراء التعديل التالي في دفتر اليومية لعكس تبني التفسير:

وحدة عملة	وحدة عملة	من ح/ تكلفة الأصل
	١,٥٠٠	إلى منكورين
١٥٤		ح/ الإستهلاك المتركم
١,٣٤٦		ح/ الأرباح غير الموزعة

مثال ١٦ يتم تعديل تكلفة الأصل إلى ما ستكون عليه لو أنه تمت رسملة للزيادة في المبلغ المقدر لتكاليف الإزالة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ في ذلك التاريخ، وهذه للتكلفة الإضافية كان سيتم استهلاكها على مدى ٣٩ سنة، وبذلك سيكون الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ ما مقداره ١٥٤ وحدة عملة (١,٥٠٠ وحدة عملة $\times \frac{39}{4}$ سنة).

مثال ١٧ قبل تبني المنشأة للتصوير في يناير ٢٠٠٥ ولأنها اعترفت بالتخيرات في إلترام الإزالة في الربح أو الخسارة فإنه يتم الاعتراف بصافي التعديل البالغ ١,٣٤٦ وحدة عملة كدائن للأرباح غير الموزعة الإفتتاحية، وليس من المطلوب الإصحاح عن هذا للرصيد للدائن في البيانات المالية بسبب إعادة للبيان المنكور أدناه.

مثال ١٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ تعديل البيانات المالية للمقارنة والإصحاح عن التعديل على الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية في بداية الفترة للمقارنة، والقيود في دفتر اليومية المعادلة في ١ يناير ٢٠٠٤ مبينة أدناه. إلى جانب ذلك زاد مصروف الإستهلاك للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بمقدار ٣٩ وحدة عملة من المبلغ الوارد سابقاً في التقارير:

وحدة عملة	وحدة عملة	من ح/ تكلفة الأصل
	١,٥٠٠	إلى مذكورين
١١٥		ح/ الإستهلاك المتراكم
١,٣٨٥		ح/ الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية

أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

١ يستنتاج ١ يلخص هذا أساس الاستنتاجات إعتبارات لجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً كبير لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية

٢ يستنتاج ٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبني لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع الذي كانت عليه، وتحمل المنشأة الالتزام الخاص بذلك إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض حدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

٣ يستنتاج ٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" أن يكون قياس الالتزام مبدئياً وفيما بعد بمقدار المصروف المقدّر لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن يعكس سعر خصم حالي مبني على السوق، كما يتطلب للمعيار أن تتم مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي، وبذلك عندما يكون أثر للتغير في التلغطات الصادرة المقررة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية و/أو سعر خصم فإنه يجب الاعتراف بهذا للتغير.

٤ يستنتاج ٤ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تتناول مسألة كيف سيتم محاسبة التغيرات في الالتزام الإزالة والإستعادة والالتزامات الممثلة، والموضوع هو ما إذا كان يجب الاعتراف في التغيرات في الالتزام في الربح أو الخسارة للفترة الحالية أو إضعافها إلى (و) أو موزلوى إلى خصمها من) تكلفة الأصل ذي العلاقة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٦ على متطلبات للرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة، ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات لقياس الالتزام الناتج، ولا يتناول أي من هذين المعيارين بالتحديد محاسبة أثر التغيرات في الالتزام. وقد تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوجود آراء مخالفة مما يؤدي إلى تطور ممارسات متشعبة.

٥ يستنتاج ٥ تبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطوير إرشادات بشأن محاسبة للتغيرات، وبإجراء ذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تغيير الالتزام أمر شخصي بطبيعته حيث أن تسويته قد تكون بعيدة جداً في المستقبل، وتقدير (أ) توقيت ومبلغ التفتق المصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية (على سبيل المثال تكلفات نقدية) مطلوبة لتسوية الالتزام. (ب) سعر الخصم - كثيراً ما يتضمن ممارسة درجة عالية من التقدير، وبذلك فإن من المحتمل أن تتم تعديلات للتقدير المبني.

النطاق

٦ يستنتاج يتناول نطاق التفسير محاسبة للتغيرات في تقديرات الالتزامات الحالية لتفكيك وإزالة واستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ ولمعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولا ينطبق التفسير على التغيرات في الالتزامات المقررة فيما يتعلق بالتكاليف التي تقع ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، على سبيل المثال تكاليف المخزون أو الإنتاج التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون". أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن للالتزامات الإزالة المرتبطة مع استخراج المعادن هي تكلفة إما للممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لاستخراجها، وفي هذه الحالة فإنها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتفسير، أو للمخزون المنتج الذي يجب محاسبته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢.

أساس للإجماع

٧ يستنتاج توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع بأن التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة التي تنجم من التغير في التوقيت أو المبلغ للمقدّر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الالتزام أو تغير في سعر الخصم يجب إضافتها إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة أو خصمها منها واستهلاكه بأثر مستقبلي على مدى عمره الإقتصادي.

٨ يستنتاج عدد تطوير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإجماعها نظرت كذلك في الأساليب الثلاثة البديلة التالية لمحاسبة للتغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وتغيرات في سعر الخصم:

- (أ) رسملة فقط أثر للتغير في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية تتعلق بالفترة المستقبلية، والإعتراف في ربح أو خسارة للفترة الحالية بأثر التغير في سعر الخصم بكامله.
- (ب) الإعتراف في ربح أو خسارة للفترة الحالية بأثر جميع التغيرات في كل من التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وسعر الخصم.
- (ج) معاملة التغيرات في الالتزامات المقررة للإزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة على أنها تعديلات للالتزامات المبنية وتكلفة الأصل، وبموجب هذا الأسلوب فإن المبالغ المتعلقة باستهلاك الأصل التي كان سيُعترف بها حتى تاريخه متعكس في الربح أو الخسارة للفترة الحالية، والمبالغ المتعلقة بالاستهلاك المستقبلي ستتم رسملتها.

٩ يستنتاج رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية البديل (أ) لأن هذا الأسلوب لا يعالج التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وفي سعر الخصم بنفس الطريقة، والذي وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه مهم، إذا أخذنا في الاعتبار أن أموراً مثل التضخم يمكن أن تؤثر على كل من التدفق الصادر للمنافع الاقتصادية وسعر الخصم.

١٠ استنتاج عند نظر لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية في البديل (ب) أشارت إلى أن الإعراف بكافة التغييرات في سعر الخصم في ربح أو خسارة الفترة الحالية يعالج بشكل صحيح التغيير في سعر الخصم كحدث للفترة الحالية، على أن لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية قررت ضد البديل (ب) لأن الإعراف بالتغييرات في التدفق الصادر المقدر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية في ربح أو خسارة للفترة الحالية سيكون غير متفق مع الرسالة المبدئية لتكاليف الإزالة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

١١ استنتاج كان البديل (ج) هو الأسلوب المقترح في مسودة التفسير ٢د التغييرات في إلتزامات الإزالة والاستعادة والإلتزامات للمطالبة التي نشرت في ٤ سبتمبر ٢٠٠٣، وعند وضع هذا الاقتراح اعتبرت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية الأصل من الوقت الذي تم فيه تحمل الإلتزام الإزالة لأول مرة حتى نهاية العمر الإقتصادي للأصل على أنه وحدة المحاسبة التي تتعلق بها تكاليف الإزالة، وبداءً على ذلك تبنت الرأي بأن التعديلات على تقديرات هذه التكاليف، سواء من خلال التعديلات على التكاليف الصادرة المقدر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو التعديلات على سعر الخصم يجب معالجتها محاسبياً بنفس الطريقة مثل التكلفة المبدئية المقدر، ولزالت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ترى ميزة في هذا الاقتراح، إلا أنها توصلت بالنسبة للميزانية العمومية إلى أنه بموجب المعيار الحالية يجب أن تطلب رسمة كاملة مستقبلية للأسباب التي وردت في الفقرات استنتاج ١٧ - استنتاج ١٨.

معيار المحاسبة الدولي ٨ والتغير في التقدير المحاسبي

١٢ استنتاج يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " أن تعترف المنشأة بالتغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي بإخفاه في الربح أو الخسارة في فترة التغيير إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط، أو فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كليهما، وإلى المدى الذي يتسبب فيه تغير في التقدير المحاسبي في نشوء تغييرات في الأصول أو الإلتزامات أو يتعلق ببند حقوق ملكية فإنه يطلب الإعراف به بتعديل الأصل أو الإلتزام أو حقوق الملكية في فترة التغير.

١٣ استنتاج بالرغم من أن لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية تبنت الرأي بأن المعاملة التي هي جزئياً بأثر رجعي المقترحة في مسودة التفسير ٢د تتفق مع هذه المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي ٨ فقد أشارت معظم الإستجابات لمسودة التفسير بأن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عادة تصديره بأنه يتطلب معالجة كاملة مستقبلية، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يدعم معاملة كاملة مستقبلية كذلك، وهذا هو ما يتطلبه التفسير.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتغيرات في التقديرات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات

١٤ استنتاج قدمت للعديد من الردود على مسودة التفسير الحجج بأن الاقتراح في مسودة التفسير ٢د غير متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الذي يتطلب أنواعاً أخرى من التغيير في تقدير للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يمكن تناولها بأثر مستقبلي، فعلى سبيل المثال وكما يعترف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن للتغير في العمر الإقتصادي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك consumption المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها أصل قابل للإستهلاك depreciable يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإقتصادي المتبقي للأصل، وفي كلتا الحالتين يتم الإعراف بأثر التغير المتعلق بالفترة الحالية في الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، ويتم الإعراف بالأثر إن وجد على للفترات المستقبلية في الربح أو الخسارة في هذه الفترات المستقبلية.

١٥ إستنتاج أشارت بعض الردود على لمسودة التفسير إلى أن التغير في تقدير القيمة المتبقية يعالج محاسبيا بأثر مستقبلي ولا يتطلب تعديلًا سريعًا، وقد أشارت إلى أن الإلتزامات المتعلقة بتكاليف الإزالة يمكن اعتبارها على أنها قيم مالية متبقية، واقتُرحت بأنه يجب أن لا يدخل للتفسير معاملة غير متسقة للأحداث المتشابهة، ومن الممكن أن تنتج انحرافات إذا تمت معاملة ناحيتين من نفس التغير بشكل مختلف - على سبيل المثال إذا تم تمديد العمر الفلغ للأصل وتخفيض القيمة الحالية للإلتزام الإزالة نتيجة لذلك.

١٦ إستنتاج وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها لم تقدم حججاً كافية بشأن معاملة للتغيرات في تقدير إلتزامات الإزالة والإلتزامات المعادلة بشكل يختلف عن التغيرات الأخرى في التقديرات الخاصة بالمنتجات والمعدات، وقد أدركت لجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا يوجد احتمال لمعاملة للتغيرات الأخرى عند تقدير هذه الأصول التي يتم تناولها في المستقبل القريب.

١٧ إستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الانحرافات التي قد تنجم من اقتراحها الأصلي لو أنه تم معاملة للتغيرات الأخرى في التقديرات بأثر مستقبلي أكثر خطورة مما أدرجته سابقاً، وأنه من الأسهل تطبيق معاملة مستقبلية بشكل كامل.

١٨ إستنتاج كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مهتمة بأن معاملة مستقبلية بشكل كامل قد ينجم عنها إما أصول كبيرة بشكل غير واقعي أو أصول مالية، وبشكل خاص إذا كانت هناك تغيرات كبيرة في التقديرات قرب نهاية عمر الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يمكن معالجة الإهتمام الأول إذا تمت مراجعة الأصول لتحديد الانخفاض في قيمتها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، وأنه يمكن تطبيق حد أدنى مقداره صفر لضمان أن الأصل لم يصبح سلباً لو أن تقديرات التكلفة انخفضت بشكل جوهري بالقرب من نهاية عمره، ويمكن تطبيق تخفيض قيمة الأصل لولا بتخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى الصفر، وبعد ذلك يتم الاعتراف بأي تعديل دائن متبقى في الربح أو الخسارة، وأساليب الحماية هذه تدخل في الإجماع النهائي.

المقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية

١٩ إستنتاج لتتوصل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع أخذت في الاعتبار أسلوب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ محاسبة الإلتزامات بحالة الأصل من الخدمة. بموجب هذا المعيار تتم رسملة التغيرات في التفتقات النقدية المقدرة كجزء من تكلفة الأصل واستهلاكها بأثر مستقبلي، ولكن لا يطلب تعديل الإلتزام الإزالة ليعكس أثر للتغير في سعر الخصم الحالي المقدّر في السوق.

٢٠ إستنتاج إن معاملة للتغيرات في التفتقات النقدية المقدرة التي يتطلبها هذا التفسير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية ولم يكن الاقتراح في مسودة العرض ٢٠ كذلك، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب أن يعكس الإلتزام الإزالة أثر التغير في سعر الخصم الحالي المبني على السوق (انظر فقرة إستنتاج ٣) فإنه لم يكن من الممكن عدم أخذك التغيرات في سعر الخصم في الاعتبار. إلى جانب ذلك لم يعامل بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ التغيرات في التفتقات النقدية وأسعار الخصم بنفس الطريقة، وهو ما وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه هام.

تفاعل التفسير والإعتراف المبني بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

٢١ استنتاج عند تطوير التفسير أخذت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الاعتبار التصنيكات التي أجراها المجلس في معيار المحاسبة الدولي ١٦، وولفت على أنها ستفسر التفاعل بينهما.

٢٢ استنتاج يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن القياس المبني لتكلفة بند ممتلكات ومصانع ومعدات يجب أن يشمل تكلفة تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الموجود عليه، إذا تم تحمل هذا الالتزام إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستخدام البند أثناء فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة، ويعود ذلك إلى أن المجلس توصل إلى أنه سواء تم تحمل الالتزام بامتلاك البند أو نتيجة لاستخدامه فإن الطبيعة الذاتية للتكلفة وارتباطها مع الأصل هي نفسها.

٢٣ استنتاج على أنه عند اعتبار التصنيكات لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لم يتناول المجلس كيف ستعالج المنشأة محاسبيا (أ) للتغيرات في مبلغ التقدير المبني للالتزام معترف به. (ب) آثار الارتفاع أو التغيرات في أسعار الفائدة للالتزام معترف به (ج) تكلفة الالتزامات التي لم تكن موجودة عندما امتلكت المنشأة البند مثل التزام لحدثه تغير في قانون صدر بعد امتلاك الأصل، ويتناول التفسير الموضوعين (أ)، (ب).

التفاعل بين التفسير واختيار نموذج القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

٢٤ استنتاج يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ للمنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لتقييم ممتلكاتها ومصانعها ومعدات على أساس كل فئة لوحدها، ورأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أن نموذج القياس الذي تختاره المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لن يتأثر بالتفسير.

٢٥ استنتاج طلب العديد من المجاوبين لمسودة التفسير إيضاح كيف يجب تطبيقها على الأصول التي أعيد تقييمها، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

(أ) إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب أن يبقى التقييم محدثا بشكل كافٍ بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن المبلغ الذي كان سيتم تحديده باستخدام القيمة المعادلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويتطلب هذا التفسير تغييرا في إلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة للمعترف بها لتضاف بشكل عام إلى تكلفة الأصل أو تخصم منه، على أن التغيير في الالتزام لا يؤثر بحد ذاته على تقييم الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية لأن (ضمنان عدم عدة مرتين) الإلتزام المعترف به بشكل منفصل يستثنى من تقييمه.

(ب) بدلا من تغيير تقييم الأصل يؤثر التغيير في الالتزام على الفرق بين ما كان سيتم الإبلاغ عنه للأصل في التقارير بموجب نموذج التكلفة وبموجب هذا التفسير وتقييمه، وبكلمات أخرى فهو غير فائض أو عجز إعادة التقييم الذي تم الإعتراف به في السابق للأصل، فعلى سبيل المثال إذا زاد الالتزام بمقدار ٢٠ وحدة عملة والذي كان بموجب نموذج التكلفة مستثنى إضافته لتكلفة الأصل ينخفض فائض إعادة التقييم (أو يزيد عجز إعادة التقييم) بمقدار ٢٠ وحدة عملة، وبموجب نموذج إعادة التقييم للورد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتم احتساب

فوائض إعادة التقييم المتراكمة للأصل في حقوق الملكية، ويتم احتساب عجز إعادة التقييم المتراكم في الربح أو الخسارة، وقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب احتساب التغيرات في الالتزام للمتعلق بأصل أعيد تقييمه بنفس الطريقة مثل التغيرات الأخرى في فائض وعجز إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

(ج) بالرغم من أن التغير في الالتزام لا يؤثر بشكل مباشر على قيمة الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية فإن الحديد من الأحداث التي تغير قيمة الالتزام قد تؤثر أيضاً على قيمة الأصل، إما بمقدار أكبر أو أصغر، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه بالنسبة للأصول التي أعيد تقييمها يدل التغير في الالتزام الإزالة على أنه قد تكون هناك حاجة لإعادة تقييم، ويجب أخذ أية إعادة تقييم في الاعتبار عند تحديد المبلغ الذي لخذ للربح أو للخسارة بموجب اليبند (ب) أعلاه، وإذا تم إجراء إعادة تقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب إعادة تقييم كافة الأصول من نفس الفئة.

(د) يجب أن لا تكون التكلفة المستهلكة لأصل (مخصوصاً منها أي انخفاض في القيمة) سلبية، بغض النظر عن نموذج التقييم، كما يجب أن لا يزيد فائض إعادة التقييم لأصل عن قيمته، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا زاد التخفيض في الالتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، فإنه يجب دائماً أخذ تخفيض الزيادة إلى الربح أو الخسارة، فعلى سبيل المثال إذا كانت التكلفة المستهلكة لأصل لم تنخفض قيمته ٢٥ وحدة عملة والمبلغ الذي تم إعادة تقييمه ١٠٠ وحدة عملة فإن هناك فائضاً في إعادة التقييم مقداره ٧٥ وحدة عملة، وإذا تم تخفيض الالتزام الإزالة بمقدار ٣٠ وحدة عملة فإنه يجب تخفيض التكلفة المستهلكة للأصل إلى الصفر، ويجب زيادة فائض إعادة التقييم إلى ١٠٠ وحدة عملة (الذي يساوي قيمة الأصل)، ويجب أخذ المبلغ المتبقي ٥ وحدة عملة للتخفيض في الالتزام إلى الربح أو الخسارة.

تخفيض الخصم

٢٦ استنتاج
نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تخفيض الخصم هو تكلفة اقتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض". يبرز هذا السؤال لأنه لو اعتبر تخفيض سعر الخصم تكلفة لاقتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ فإنه في حالات معينة من الممكن رسملة هذا المبلغ بموجب المعالجة للبنوية المسموح بها للرسملة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ يتناول الأموال المقترضة بشكل محدد لغرض الحصول على أصل معين، ووافقت على أن الالتزام الإزالة لا يقع ضمن هذا الوصف حيث أنه لا يعكس الأموال (أي النقد) المقترضة، وبذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تخفيض الخصم ليس تكلفة لاقتراض كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٧ استنتاج
وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن تخفيض الخصم كما هو مشار إليه في الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يجب الإبلاغ عنه في الربح أو الخسارة في الفترة التي يحدث فيها.

الإفصاحات

- ٢٨ استنتاج ٢٨ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يجب أن يشمل التفسير إرشادات إفصاح، ووافقت على أن ذلك غير ضروري إلى حد بعيد لأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ يحتويان على إرشادات خاصة بذلك، على سبيل المثال:
- (أ) يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيرات في التقديرات المحاسبية التي لها أثر في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون لها أثر جوهري في الفترات اللاحقة، وأن هذا الإفصاح قد ينشأ من التغيرات في التكاليف المقدرة لتفكيك أو إزالة أو استعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.
- (ب) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح عن:
- (١) مطابقة الحركات في المبلغ المسجل لمخصص الفترة.
- (٢) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص للنجس من مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.
- (٣) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تكافآت صادرة متوقعة المنافع الاقتصادية.
- (٤) إشارة إلى الشكوك فيما يتعلق بمبلغ أو توقيت هذه للتكافآت الصادرة، وحيث يكون ذلك ضروريا الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي تمت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية (على سبيل المثال أسعار الفائدة المستقبلية والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار).

- ٢٩ استنتاج ٢٩ على أنه فيما يتعلق بالأصول التي تم قياسها باستخدام نموذج إعادة التقييم أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كثيرا ما تؤخذ التغيرات في الالتزام إلى احتياطي إعادة التقييم، وهذه التغيرات تعكس حدثا ذا أهمية بالنسبة للمستخدمين، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب إبرازها بالإفصاح عنها بشكل منفصل ووصفها لأنها كذلك في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

الانتقال

- ٣٠ استنتاج ٣٠ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب على معدي البيانات المالية الذين طبقوا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق التفسير بالأسلوب المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي هو عادة بأثر رجعي، ولم تستطع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبرير أسلوب تطبيق آخر، خاصة عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للتطبيق بأثر رجعي.
- ٣١ استنتاج ٣١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من أجل تطبيق التفسير بأثر رجعي من الضروري تحديد كل من توقيت ومبلغ أية تغيرات كان التفسير سيطلبها، على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد ما يلي:
- (أ) إذا لم يكن للتطبيق بأثر رجعي ممكنا من الناحية العملية لكافة الفترات المعروضة فإنه يجب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من أواخر تاريخ ممكن من الناحية العملية؛ و
- (ب) إذا لم يكن ممكنا من الناحية العملية تحديد الأثر المتراكم لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة في بداية الفترة الحالية فإنه يجب تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من أول تاريخ ممكن من الناحية العملية.

إستنتاج ٣٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد أن المتطلب غير ممكن من الناحية العملية عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول لإجراء ذلك، وعليها أن تعطي الإرشادات بشأن متى يكون ذلك.

إستنتاج ٣٣ على أن لحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ للخاصة بالإمكانية العملية لا تنطبق على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ " تنهى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى". إن التطبيق بأثر رجعي لهذا التفسير في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في حالة عدم وجود أية استثناءات يتطلب أن تقوم المنشآت التي تتبنى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة بإنشاء سجل تاريخي لكلفة هذه التعديلات التي كانت ستتم في الماضي، وفي العديد من الحالات إن يكون ذلك عملياً، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على له كبديل للتطبيق بأثر رجعي يجب أن يسمح للمنشأة أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الإنتقال مبلغاً يحسب بخضم الإنترام في ذلك التاريخ وإلى ما قبل ذلك واستهلاكه عندما تم تحمله لأول مرة، وهذا التفسير يعدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبعاً لذلك.

التفسير ٢

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات الممثلة

المحتويات

الفقرات

التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأصول المعاملة

٢-١	المراجع
٣	الخلفية
٤	النطاق
١٢-٥	الموضوع
١٣	الإجماع
١٤	الإفصاح
	تاريخ النفاذ
	ملحق
	لمثلة على تطبيق الإجماع
مثال ٢ - ٣	مثال ١
مثال ٤ - ٥	مثال ٢
مثال ٦ - ١٠	مثال ٣
مثال ١١ - ١٣	مثال ٤
مثال ١٤ - ١٥	مثال ٥
مثال ١٦ - ١٧	مثال ٦
مثال ١٨ - ١٩	مثال ٧
	أساس الاستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تحتوي الفقرات ١-١٤ والملحق على التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة، ويرافق التفسير ٢ أساس الإستنتاجات،
وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
على نطاق وصلاحيات التفسيرات.

التفسير ٢

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : الإصاح والعرض" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)*
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعتراف والقياس" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)

الخلفية

١ يقوم بتكوين المنشآت التعاونية والمنشآت المماثلة مجموعات أشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة، وتعرف القوانين الوطنية عادة المنشأة التعاونية على أنها جمعية تسعى لرفع مستوى التقدم الاقتصادي لأعضائها من خلال القيام بأعمال مشتركة (مبدأ للخدمة الذاتية)، وكثيراً ما توصف حصص الأعضاء في منشأة تعاونية على أنها أسهم أو وحدات للأعضاء أو ما شابه ذلك، ويشار إليها أحياناً بـ "أسهم الأعضاء".

٢ يضع معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئاً لتصنيف الأدوات المالية على أنها لالتزامات مالية أو حقوق ملكية، وبشكل خاص تتطابق هذه المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للتسديد Puttable التي تتيج لحاملها بيع هذه الأدوات للجهة المصدرة لها مقابل نقد أو أداة مالية أخرى، وتطبق هذه المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة صعب. طلب بعض المشاركين في مجلس معايير المحاسبة الدولية للمساعدة في فهم كيف تتطبق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المماثلة التي لها خصائص معينة والظروف التي تؤثر فيها هذه الخصائص على التصنيف كالتزامات أو كحقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق التفسير على الأدوات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما في ذلك الأدوات المالية الصادرة للأعضاء في المنشآت التعاونية التي تثبت حصة الملكية للعضو في المنشأة، ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي سيتم تسويتها أو يمكن تسويتها في أدوات حقوق الملكية للمنشأة.

* في أغسطس ٢٠٠٥ تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ليصبح "٣٢ الأدوات المالية : العرض".

الموضوع

٤ إن للعديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء خصاص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في أرباح الأسهم الموزعة، وبعض الأدوات المالية تعطي لحاملها الحق في طلب الإسترداد Redemption مقابل نقد أو أصل مالي آخر، إلا أنها قد تشمل أو تكون خاضعة لتحديدات بشأن ما إذا كان سيتم إسترداد الأدوات المالية. كيف يجب أن نقوم أحكام الإسترداد هذه عند تحديد ما إذا كان يجب تصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات أو حقوق ملكية.

الإجماع

٥ إن الحق التعاقدي لحامل أداة مالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الإسترداد لا يتطلب في حد ذاته أن تصنف الأداة المالية كإلتزام مالي، بل إنه يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار كلفة أحكام وشروط الأداة المالية عند تحديد تصنيفها كإلتزام مالي أو حق ملكية، وتشمل هذه الأحكام والشروط القوانين والأنظمة المحلية ذات العلاقة وللنظام الأساسي الحاكم للمنشأة الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ولكن لا تشمل للتصنيفات المستقبلية المتوقعة على هذه القوانين أو الأنظمة أو للنظام الأساسي.

٦ إن أسهم الأعضاء التي سيتم تصنيفها كحقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الإسترداد هي حقوق ملكية إذا كان أي من الشرطين المبيينين في الفقرتين ٨ و٧ موجودا، وتعتبر الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية وحسابات الودائع وال عقود المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء كمساهمين لها إلتزامات مالية للمنشأة.

٧ إن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حقا غير مشروط برفض إسترداد أسهم الأعضاء.

٨ يمكن للقانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة أن تفرض مختلف أنواع منع إسترداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال المنع غير المشروط أو المنع بناءً على مقياس السيولة، وإذا تم منع الإسترداد بشكل غير مشروط من قبل القانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة فإن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية، غير أن الأحكام في القانون أو الأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة التي تمنع الإسترداد فقط إذا تم تلبية الشروط - مثل القيود على السيولة (أو لم يتم تلبيةها) لا تؤدي إلى أن تكون أسهم الأعضاء حقوق ملكية.

٩ من الممكن أن يكون المنع غير المشروط مطلقا من حيث أن كلفة الإستردادات ممنوعة، ومن الممكن أن يكون المنع غير المشروط جزئيا من حيث أنه يمنع إسترداد أسهم الأعضاء إذا كان الإسترداد سيؤدي إلى انخفاض عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وأسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الإسترداد هي إلتزامات، إلا إذا كان للمنشأة حق غير مشروط برفض الإسترداد كما هو مبين في الفقرة ٧، وفي بعض الحالات من الممكن أن يتغير من وقت لآخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لمنع الإسترداد، وهذا للتغير في منع الإسترداد يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.

١٠ عند الاعتراف المبدئي على المنشأة قياساً لالتزامها المالي من أجل الاسترداد بالقيمة العادلة، وفي حالة أسهم الأعضاء مع خصصة الاسترداد تقيس المنشأة القيمة العادلة للالتزام المالي من أجل الاسترداد ليس بأقل من الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الاسترداد لنظامها الأساسي للحاكم أو القانون المنطبق مخصصاً من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ (انظر المثال ٣).

١١ كما تتطلب الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتم الاعتراف بالتوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية مباشرة في حقوق الملكية مخصصاً منها لية منافع ضريبية دخل، والفائدة وأرباح الأسهم والمعادلات الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية المصنفة كالتزامات مالية هي مصروفات، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تتصف قانونياً بأنها أرباح أسهم أو فائدة أو خلاف ذلك.

١٢ يقدم الملحق الذي هو جزء لا يتجزأ من الإجماع أمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في منع الاسترداد إلى تحويل بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية فإن على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ النفاذ

١٤ إن تاريخ النفاذ ومتطلبات الانتقال لهذا التفسير هي نفسها كما هي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن يطبق هذا التفسير بأثر رجعي.

ملحق

أمثلة على تطبيق الإجماع

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من التفسير.

١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة على تطبيق إجماع لجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة، والأنماط الأخرى للحقائق ممكنة، يفترض كل مثال أنه لا توجد شروط عدا عن تلك الواردة في حقائق المثال التي تتطلب تصنيف الأدوات المالية كإلتزام مالي.

الحق غير المشروط في رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الحقائق

٢ أ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإستردادات تتم حسب التقدير المنفرد للمنشأة، ولا ينص النظام الأساسي على مزيد من التفصيل أو للتحديد لذلك التقدير، ولم ترفض المنشأة أبدا في تاريخها إسترداد أسهم الأعضاء بالرغم من أن المجلس الحاكم له الحق في إجراء ذلك.

للتصنيف

٣ أ للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وأسهم الأعضاء هي حقوق ملكية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئ التصنيف المبينة على أحكام الأدلة المالية، ويشير إلى أن تاريخا من الدفعات حسب التقدير أو النية لإجراء دفعات حسب التقدير لا تسبب تصنيف الإلتزامات. تبين الفقرة تطبيق ٢٦ من معيار المحاسبة ٣٢ ما يلي :

صندا تكون الأسهم الممثلة غير قابلة للإسترداد فإنه يتم تحديد التصنيف المناسب من قبل الحقوق الأخرى المرتبطة بها، والتصنيف مبني على تقييم محتوى الترتيبات التعاقدية وتسريف الإلتزام المالي واداة حقوق الملكية، وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممنوزة، سواء كانت تركمية أو غير تركمية، خاضعة لتقدير الجهة المصدرة فإن الأسهم هي أدوات حقوق ملكية، ولا يتأثر تصنيف السهم المممثل على أنه أداة حق ملكية بما يلي على سبيل المثال:

(أ) توزيع لإجراء للتوزيعات؛

(ب) دية لإجراء توزيعات في المستقبل؛

(ج) أتر مبني محتمل على سعر الأسهم العادية للجهة المصدرة إذا لم تتم التوزيعات (بسبب قيود على دفع أرباح الأسهم العادية إذا لم يتم دفع أرباح الأسهم الممنوزة)؛

(د) مبلغ احتياطات للجهة المصدرة؛

(هـ) توقع للجهة المصدرة الربح أو الخسارة لفترة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة الجهة المصدرة على التأثير على مبلغ ربحها أو خسارتها لفترة.

مثال ٢

الحقائق

٤ أ يبين النظام الأساسي للمنشأة على أن الإسترادات تتم حسب التقدير المفرد للمنشأة، على أن النظام الأساسي يبين كذلك أن الموافقة على طلب إستراد تتم تلقائياً إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء دفعات بدون مخالفة الأنظمة المحلية فيما يتعلق بالسيولة أو الإحتياجات.

التصنيف

٥ أ ليس للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وحصل الأعضاء هي إلزام مالي، والقيد المبينة أعلاه مبنية على قدرة المنشأة على تموية الإلتزامها، وهي تقيد الإسترادات فقط إذا لم يتم تلبية متطلبات السيولة أو الإحتياطي وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم فيه تليبيتها، وبذلك وبموجب للمبادئ الموضوعية في محار للمحاسبة الدولي ٣٢ لا تؤدي إلى تصنيف الأداة المالية كحق ملكية. تنص الفقرة تطبيق ٢٥ من محار للمحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي :

يمكن إصدار سهم ممتازة مع حقوق مختلفة، وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز إلتزاماً مالياً أو أداة حق ملكية فإن على الجهة المصدرة تقييم الحقوق المعينة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تظهر الخصائص الأساسية للإلتزام مالي، فعلى سبيل المثال السهم الممتاز الذي ينص على إستراد في تاريخ معين أو حسب اختيار حامله يحتوي على إلتزام مالي لأن على الجهة المصدرة الإلتزام تحويل الأصول المالية إلى حامل السهم، وعدم القدرة المغطاة للجهة المصدرة على تلبية الإلتزام لإستراد سهم ممتاز عندما يطلب منها ذلك تعاقباً سواء بسبب عدم توفر الأموال أو قيد قانوني أو أرباح أو إحتياجات غير كافية لا يلغي الإلتزام [أنشيف التأكيد].

المنع ضد الإسترادك (الفقرتان ٩،٨)

مثال ٣

الحقائق

٦ أ أصدرت منشأة تعاونية أسهما لأعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي:

- (أ) ١ يناير ٢٠٠١ ٢٠٠,٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم (١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛
(ب) ١ يناير ٢٠٠٢ ١٠٠,٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم (٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
أخرى بحيث يصبح إجمالي الأسهم الصادرة ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للإستراد عند الطلب بالمبلغ الذي صدرت مقليله.

٧ أ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإسترادات المتركمة لا يمكن أن تزيد عن ٢٠% من أعلى عدد من أسهم أعضائها المصدرة في أي وقت، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ للمنشأة ٢٠٠,٠٠٠ سهم مصدر وهذا هو أعلى عدد لأسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، ولم يتم إستراد أية أسهم في الماضي، وفي ١ يناير ٢٠٠٣ تعدل المنشأة نظامها الأساسي الحاكم وتزيد من المستوى المسموح به للإسترادات المتركمة إلى ٢٥% من أعلى عدد لأسهم أعضائها المصدرة في أي وقت.

التصنيف

قبل تعديل الميثاق الحاكم

٨ أ ين أسهم الأعضاء التي تزيد عن المبلغ ضد الإستراد هي للإتزامات مالية. تقيس المنشأة للتعاونية هذا الإلتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي، ونظرا لأن هذه الأسهم قليلة للإستراد عند الطلب تحدد المنشأة للقيمة العادلة لهذه الإلتزامات المالية حسبما تتطلب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تبين " أن القيمة العادلة للإلتزام مالي له خاصية الطلب (على سبيل المثال ودعنا تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق للدفع عند الطلب ..."، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة للتعاونية كإلتزامات مالية لحد الأعلى للمبلغ المستحق للدفع عند الطلب بموجب أحكام الإستراد.

٩ أ في ١ يناير ٢٠٠١ لحد الأقصى للمبلغ المستحق للدفع بموجب أحكام الإستراد هو ٢٠,٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها الإلتزام مالي ومبلغ ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية، على أنه في ١ يناير ٢٠٠٢ بسبب الإصدار الجديد للأسهم بسعر ٢٠ وحدة عملة يزيد الحد الأقصى للمبلغ المستحق للدفع بموجب أحكام الإستراد إلى ٤٠,٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدات عملة لكل سهم. إن إصدار أسهم جديدة يخلق للإلتزامات الجديدة بقسط عند الإعتراف المبدئي بمقدار للقيمة العادلة، والإلتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠% من إجمالي الأسهم الصادرة (٢٠٠,٠٠٠) مقاسة بمقدار ٢٠ وحدة عملة أو ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، وهذا يتطلب الإعتراف بالإلتزام بإضافي مقداره ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. في هذا المثال لا يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة حالياً مبلغ ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه للإلتزامات مالية ومبلغ ٢,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية. يفترض هذا المثال أن هذه المبالغ لم تتغير بين ١ يناير ٢٠٠١ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢.

بعد تعديل النظام الأساسي الحاكم

١٠ أ بعد للتغير في النظام الأساسي الحاكم للمنشأة يمكن الآن أن يطلب من المنشأة للتعاونية إستراد حد أقصى مقداره ٢٥% من أسهمها المصدرة أو حد أقصى مقداره ٥٠,٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم، وتبعاً لذلك في ١ يناير ٢٠٠٣ تصنف المنشأة للتعاونية كإلتزامات مالية بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه المبلغ الأقصى المستحق للدفع عند الطلب. بموجب أحكام الإستراد كما هي محددة حسب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولذلك تقوم المنشأة في ١ يناير ٢٠٠٣ بإجراء تحويل من حقوق الملكية إلى الإلتزامات المالية بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وترك ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مصنفة على أنها حقوق ملكية، وفي هذا المثال لا تعترف المنشأة بمكسب أو خسارة عند التحويل.

مثال ٤

الحقائق

١١ أ يمنع القانون المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت للتعاونية أو أحكام النظام الأساسي للمنشأة أن تقوم المنشأة بإستراد أسهم الأعضاء إذا كانت بإسترادها ستخفض رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من ٧٥% من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء، وأعلى مبلغ لمنشأة تعاونية معفية هو ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، وفي تاريخ الميزانية العمومية رصيد رأس المال المدفوع هو ٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

١٢ أ في هذه الحالة يتم تصنيف مبلغ ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية وتصنيف مبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية، وإلى جانب الفقرات التي إستشهد بها تنص الفقرة ١٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي:

... الأداة المالية التي تسلي حاملها الحق في إعادة بيعها للجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي لفر ("أداة قابلة للتسديد") هي إلتزام مالي، وهي كذلك حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر له قابلية للزيادة أو الإنخفاض، أو عندما يحيط الشكل القانوني للأداة القابلة للتسديد لحاملها الحق في الحصة المتبقية في أصول الجهة المصدرة، ووجود خيار لحامل الأداة لإعادة بيع الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي لفر يعني أن الأداة القابلة للتسديد تأتي تعريف الإلتزام المالي.

١٣ أ يختلف منع الإسترداد المبين في هذا المثال عن القيود المبينة في الفقرتين ١٩، تطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهذه القيود هي تحديدات لفترة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على الإلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبالمقارنة مع ذلك يبين هذا المثال منعا غير مشروط للإستردادات بما يتعدى مبلغا محددا، بغض النظر عن قدرة المنشأة على إسترداد أسهم الأعضاء (على سبيل المثال بناءً على مواردها النقدية أو أرباحها أو احتياطياتها المقابلة للتوزيع)، وفي الواقع يحول منع الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة أي إلتزام مالي لإسترداد ما يزيد عن مبلغ معين من رأس المال المنفوع، وبناءً على ذلك فإن الجزء من الحصص الخاضع لمنع الإسترداد ليس للإتزاما ماليا، وبينما يمكن أن تكون أسهم كل عضو قليلة للإسترداد فرديا فإن جزءاً من إجمالي الأسهم المصدرة ليس قابلا للإسترداد في أية ظروف عدا عن تصفية المنشأة.

مثال ٥

الحقائق

١٤ أ الحقائق في هذا المثال هي كما هي مبينة في المثال ٤، إلى جانب ذلك في تاريخ الميزانية العمومية تمنع متطلبات السيولة المفروضة في الإختصاص المحلي المنشأة من إسترداد أسهم أي أعضاء ما لم تكن ممتلكاتها من النقد والإستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد، وأثر متطلبات السيولة هذه في تاريخ الميزانية العمومية هو أن المنشأة لا تستطيع دفع أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة لإسترداد أسهم الأعضاء.

التصنيف

١٥ أ كما في المثال ٤ تصنف المنشأة مبلغ ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية ومبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزام مالي، ويعود ذلك إلى أن المبلغ المصنف على أنه إلتزام مبني على حق المنشأة غير المشروط في رفض الإسترداد وليس بناءً على قيود مشروطة تمنع الإسترداد فقط إذا لم تتم تلبية شرط السيولة أو شروط أخرى، وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم تلبية فيه، وتطبق أحكام الفقرتين ١٩ وتطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في هذه الحالة.

المثال ٦

الحقائق

أ ١٦ يمنع النظام الأساسي الحكم المنشأة أن تقوم المنشأة بإسترداد أسهم الأعضاء، فيما عدا إلى مدا العوائد المستلمة من إصدار أسهم أعضاء إضافية للأعضاء الجدد أو للحاليين خلال السنوات الثلاث السابقة، ويجب إستخدام العوائد من إصدار أسهم الأعضاء لإسترداد الأسهم التي طلب لها الأعضاء الإسترداد، وخلال السنوات الثلاث السابقة كانت العوائد من إصدار أسهم الأعضاء ١٢,٠٠٠ وحدة عملة، ولم يتم إسترداد أية أسهم أعضاء.

التصنيف

أ ١٧ تصنف المنشأة مبلغ ١٢,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات مالية، والسيما مع الإمتناعات المبينة في المثال ٤ فإن أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد ليست إلتزامات مالية، وهذا لمنع غير المشروط ينطبق على مبلغ مساو لعوائد الأسهم التي صدرت قبل السنوات الثلاث السابقة، وتبعاً لذلك يصف هذا المبلغ على أنه حقوق ملكية، غير أن المبلغ للمساوي للعوائد من أية أسهم صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة ليس خاضعاً لمنع غير مشروط للإسترداد، وتبعاً لذلك فإن للعوائد من إصدار أسهم الأعضاء خلال السنوات الثلاث السابقة تسبب في نشوء إلتزامات إلى أن لا تعود متوفرة لإسترداد أسهم الأعضاء، ونتيجة لذلك على المنشأة إلتزام مالي مساو لعوائد الأسهم التي صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة مخصصاً منه لية إستردادات خلال تلك الفترة.

المثال ٧

الحقائق

أ ١٨ المنشأة بنك تعاوني، ويبين القانون المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية أن على الأقل ٥٠% من إجمالي "الإلتزامات المستحقة" للمنشأة (مصطلح معرف في الأنظمة على أنه يشمل حسابات أسهم الأعضاء) يجب أن يكون على شكل رأسمال مدفوع للأعضاء، ولتر للتطبيقات هو أنه إذا كانت جميع الإلتزامات المستحقة للمنشآت للتعاونية على شكل أسهم أعضاء فإنها قادرة على إستردادها جميعها. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ للمنشأة إجمالي إلتزامات مستحقة مقدارها ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة منها ١٢٥,٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء، وتسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاملها بإستردادها عند الطلب، ولا توجد تحديدات للإسترداد في النظام الأساسي للمنشأة.

التصنيف

أ ١٩ في هذا المثال أسهم الأعضاء مصنفة على أنها إلتزامات مالية، ومنع الإسترداد معلق للقيود المبينة في الفقرتين ١٩ وتطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والقيود هي تحديد مشروط لفترة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبشكل أكثر تحديداً من الممكن أن يطلب من المنشأة إسترداد مبلغ أسهم الأعضاء بكامله (١٢٥,٠٠٠

وحدة عملة) إذا قلّمت بتسديد كلفة إلتزاماتها الأخرى (٧٥,٠٠٠ وحدة عملة)، وتبعاً لذلك لا يحول المنع ضد الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة إلتزاماً مالياً للإسترداد ما يزيد عن عدد محدد من أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع، وهو يسمح للمنشأة فقط بتأجيل الإسترداد إلى أن يتم تلبية شرط، أي تسديد الإلتزامات الأخرى، ولأسهم الأعضاء في هذا المثال ليست خاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد، ولذلك فهي تصنف على أنها إلتزامات مالية.

أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢

يرافق أساس الاستنتاجات للتفسير، ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

يستنتاج ١ يلخص هذا أساس الاستنتاجات باعتبار لجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

يستنتاج ٢ في سبتمبر ٢٠٠١ نشرت لجنة التفسيرات الدائمة ثلثي لئشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة مسودة التفسير د-٣٤ الأدوات المالية - الأدوات كالحقوق القابلة للإسترداد من قبل حاملها، وقد بينت مسودة التفسير ما يلي: "يجب على الجهة المصدرة لأداة قابلة للإسترداد تصنيف الأداة بكاملها كالتزم".

يستنتاج ٣ في عام ٢٠٠١ بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية صلياته خلفا للجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد شمل جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية المبدئي مشروعا لإجراء تعديلات محددة على معايير الأدوات المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بإخال الإجماع من مسودة التفسير د-٣٤ كجزء من هذه التعديلات، وفي يونيو ٢٠٠٢ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض لتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأدوات المالية: الإفصاح والعرض والذي شمل الإجماع المقترح من مسودة العرض د-٣٤.

يستنتاج ٤ في استجابات معثلي البنوك التعاونية لمسودة العرض وفي مشاركتهم في المناقشات العامة حول المائدة المستديرة التي عقدت في مارس ٢٠٠٣ لثار هؤلاء أسئلة حول تطبيق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، وتبع لذلك سلسلة من الإجتماعات بين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وموظفيه ومعثلي الجمعية الأوروبية للبنوك التعاونية، وبعد النظر في الأسئلة التي لثارها مجموعة البنوك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المبادئ التي تم بيانها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يجب أن لا تتحل، ولكن ولكن كانت هناك أسئلة حول تطبيق هذه المبادئ على المنشآت التعاونية يجب على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنظر فيها.

يستنتاج ٥ عند النظر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنشآت التعاونية أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هناك تنوعا في المنشآت التي تعمل كمنشآت تعاونية، وهذه المنشآت لها هياكل رسمال متنوعة، وقررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تفسيرها المقترح يجب أن يتناول بعض الخصائص الموجودة في عدد من المنشآت التعاونية، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن إستنتاجاتها والأمثلة في التفسير ليست مقتصرة على الخصائص المحددة لأسهم الأعضاء في البنوك التعاونية الأوروبية.

أساس للإجماع

إستنتاج ٦ تبين الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما يلي:

على الجهة المصدرة للأداة المالية تصنيف الأداة أو أجزائها المكونة لها عند الاعتراف المبني بها كإلتزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية حسب محتوى الترتيب التقني وتعريفات الإلتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية (أنشيف للتأكيد).

إستنتاج ٧ في العديد من الاختصاصات بين القانون أو الأنظمة المحلية أن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية للمنشأة، على أن الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تبين ما يلي:

إن أحد الخصائص الهامة التي تفرق بين إلتزام مالي وأداة حقوق ملكية هو وجود إلتزام تعاقدي على أحد أطراف الأداة المالية (الجهة المصدرة) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حاملها) أو تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط قد لا تكون لصالح الجهة المصدرة، وبإلزام من أن حامل أداة حقوق الملكية قد يكون له الحق في استلام حصة نسبية من أية أرباح لهم أو توزعت أخرى لحقوق الملكية فبها لا يوجد على الجهة المصدرة إلتزام تعاقدي لإجراء هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يطلب منها تسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر (أنشيف للتأكيد).

إستنتاج ٨ تبين الفقرات التي تم الإستشهاد بها في الأمثلة في الملحق وفي الفقرات أعلاه أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تحكم أحكام الإنشائية التعاقدية تصنيف الأداة المالية كإلتزام مالي أو حقوق ملكية، وإذا أنشأت أحكام الأداة إلتزاماً غير مشروط لتحويل نقد أو أصل مالي آخر فإن الظروف التي قد تقيد قدرة المنشأة على إجراء التحويل عدد استحقاقه لا تغير لتصنيف كإلتزام مالي، وإذا كانت أحكام الأداة تعطي المنشأة حقاً غير مشروط لتجلب تسليم النقد أو أصل مالي آخر فإنه يتم تصنيف الأداة كحقوق ملكية، وهذا أمر صحيح حتى إذا كانت عوامل أخرى تجعل من المحتمل أن المنشأة ستستمر في توزيع أرباح الأسهم أو إجراء دفعات أخرى، ونظراً لهذه المبادئ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التركيز على الظروف التي قد تدل على أن للمنشأة الحق غير المشروط في تجلب إجراء دفعات لعضو طلب أن يتم إسترداد حصصه.

إستنتاج ٩ حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حالتين للمنشأة لتعاونية فيهما حق غير مشروط لإبطال تحويل النقد أو أصل مالي آخر، ونظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه من الممكن أن تكون هناك حالات أخرى تثير الأسئلة بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، غير أن اللجنة تترك أنه كثيراً ما تكون الحالات موجودة في لشروط التعاقدية والشروط الأخرى الخاصة بأسهم الأعضاء وأن تفسير هاتين الحالتين سيغطي العديد من الأسئلة التي قد تنشأ عملياً.

إستنتاج ١٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن المنشأة تقوم بتقييم ما إذا كان لها حق غير مشروط في إلغاء تحويل النقد أو أصل مالي آخر على أساس القوانين والأنظمة المحلية ونظامها الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ويعود ذلك إلى أن القوانين والأنظمة المحلية والنظام الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف مع الأحكام التي تتضمنها وثيقة الأداة هي التي تشكل أحكام وشروط الأداة في ذلك التاريخ، وتبعاً لذلك لا تأخذ المنشأة في الاعتبار التعديلات المستقبلية للقوانين والأنظمة المحلية أو نظامها الأساسي الحاكم.

حق رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

١١ يستتاج يمكن أن يكون المنشأة الحق غير المشروط برفض إسترداد أسهم عضو، وإذا وجد هذا الحق لا يكون على المنشأة الالتزام تحويل نقد أو أصل مالي آخر، والذي يحدده معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أنه خلية هامة للإلتزام مالي.

١٢ يستتاج نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يؤخذ في الإعتبار تاريخ المنشأة فيما يتعلق بعمل إستردادات عند تقرير ما إذا كان حق المنشأة في رفض الطلبات هو في الحقيقة غير مشروط، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخاً بعمل إستردادات قد يخلق توقعاً معقولاً بأن جميع الطلبات المستقبلية سيتم تلبيتها، على أن حملة الحديد من أدوات حقوق الملكية لديهم توقع معقول بأن المنشأة ستستمر في ممارسة سابقة بعمل دفعات، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تكون المنشأة قد أجرت دفعات لربح أسهم للأسهم الممتازة لعدة عقود، وعدم إجراء هذه الدفعات سيعرض المنشأة لتكاليف اقتصادية كبيرة، بما في ذلك ضرر لقيمة الأسهم العادية، ورغم ذلك وكما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الفقرة ٢٦ (مستشهد بها في الفقرة ٣١) لا تسبب توقعات حامل السهم فيما يتعلق بأرباح الأسهم أن يصنف السهم الممتاز على أنه إلتزام مالي.

المنع ضد الإسترداد (الفقرات ٩ و ٨)

١٣ يستتاج قد تكون المنشأة ممنوعة من خلال للقانون أو نظامها الأساسي الحاكم من إسترداد حصص الأعضاء إذا كان إجراء ذلك سيسبب انخفاض عدد حصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وبينما من الممكن أن يكون كل سهم فردي قابل للإسترداد فإن جزءاً من إجمالي الأسهم المصدرة ليس كذلك.

١٤ يستتاج توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الشروط التي تحد من قدرة المنشأة على إسترداد حصص الأعضاء يجب تقييمها بشكل متتابع، والمنع غير المشروط مثل ذلك الذي يشير له في الفقرة ٨ من الإجماع يمنع أن تتحمل المنشأة الإلتزام بالإسترداد لجميع أو بعض أسهم الأعضاء، بغض النظر عما إذا كانت خلافاً لذلك مستطوع تلبية ذلك الإلتزام المالي، وهذا يتباين مع المنع المشروط الذي يمنع أن تتم الدفعات فقط إذا تم تلبية شروط محددة - مثل القيود على السيلة، والمنع غير المشروط يمنع الإلتزام من أن يتحقق، بينما المنع المشروط قد يؤجل فقط دفع الإلتزام تم تحمله من قبل، وبتأجيل هذا التحليل يؤثر المنع غير المشروط على التصنيف عندما تصدر أداة خاضعة للمنح أو عندما يشرع للمنح أو يضاف إلى النظام الأساسي الحاكم للمنشأة، وبالمقارنة مع ذلك لا يمنع عن القيود المشروطة مثل تلك المبينة في فترتي التطبيق ٢٥ و ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف لحقوق الملكية.

١٥ يستتاج ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء ككل الخاضعة لمنع إسترداد جزئي. يشير معيار المحاسبة الدولية ٣٢ " أداة مالية و " إلتزام مالي " و " أداة حقوق ملكية "، ولا يشير إلى مجموعات أو محافظ أدوات، وبسبب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع الإسترداد الجزئي، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنع ضد إسترداد جزء من أسهم الأعضاء (على سبيل المثال ٥٠٠,٠٠٠ سهم منشأة لها ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم مصدر) غير واضح.

إستنتاج ١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف مجموعة من أسهم الأعضاء باستخدام أسلوب الأداة الفردية قد يؤدي إلى سوء تطبيق مبدأ " محتوى العقد " في معيار المحاسبة الدولية ٣٢، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تتطلب أن تقوم المنشأة التي دخلت في إتفاقية لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بالإعتراف بالإنترام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (على سبيل المثال للقيمة الحالية لمسر إعادة الشراء الأجل أو مسر ممارسة الخيار أو مبلغ استرداد آخر) حتى بالرغم من أن الأسهم للخاضعة لإتفاقية إعادة الشراء ليست محددة فردياً، وبعبارة أخرى قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لأغراض التصنيف هناك حالات لا يتطلب فيها معيار المحاسبة الدولية ٣٢ أسلوب الأداة الفردية.

إستنتاج ١٧ في العديد من الحالات ينجم عن النظر إما إلى الأدوات الفردية أو إلى كافة الأدوات التي يحكمها عقد معين نفس التصنيف كإلترام مالي أو حقوق ملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهكذا إذا منعت المنشأة من استرداد أي من أسهم أعضائها فإن الأسهم ليست قابلة للبيع وهي حقوق ملكية، ومن ناحية أخرى إذا لم يكن هناك منع للإسترداد ولا تطبق شروط أخرى فإن أسهم الأعضاء تكون قابلة للبيع والأمهم هي إلترامات مالية، على أنه في حالة المنع الجزئي ضد الإسترداد فإن تصنيف أسهم الأعضاء التي يحكمها نص النظام الأساسي سيختلف اعتماداً على ما إذا كان هذا التصنيف مبني على أسهم الأعضاء الفردية أو مجموعة أسهم الأعضاء ككل، فعلى سبيل المثال لتأخذ منشأة ذات منع جزئي بمنعها من استرداد ٩٩% من أعلى عدد من أسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، والتصنيف المبني على أسهم فردية يعتبر أن من المحتمل أن كل سهم قابل للبيع ولذلك فهو إلترام مالي، هذا يختلف عن التصنيف المبني على جميع أسهم الأعضاء، وبينما قد يكون سهم كل عضو قابل للإسترداد فردياً فإن ٩٩% من أعلى عدد من الأسهم المصدرة في أي وقت ليس قابلاً للإسترداد في أية ظروف عدا تصفية المنشأة، ولذلك فهي حقوق ملكية.

القياس عند الإعراف المبني (الفقرة ١٠)

إستنتاج ١٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يتم الإعراف الأولي بالإلترام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب فإنه يتم قياس الإلترام المالية بمقدار القيمة العادلة حسب الفقر ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعراف والقياس". تنص الفقرة ٤٩ على ما يلي: " القيمة العادلة للإلترام المالي الذي له خاصية الطلب (على سبيل المثال ودعما تحت الطلب) ليست لكل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب، مخصصة من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، وبعبارة أخرى قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة للإلترام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب هي لحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإستراد في النظام الأساسي الحاكم أو القانون المنطبق. نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحالات التي يمكن أن يتغير فيها عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع للخاضع للمنع ضد الإستراد، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تغيراً في مستوى المنع ضد الإستراد يجب أن يؤدي إلى تحويل بين الإلترامات المالية وحقوق الملكية.

القياس اللاحق

استنتاج ١٩ طلب بعض المجاوبين إرشادات إضافية بشأن القياس اللاحق للإلتزام للإسترداد لأسهم الأعضاء، وإشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تركيز التفسير كان على إيضاح تصنيف الأدوات المالية وليس على قياسها اللاحق، كذلك لمجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله مشروع لتناول محاسبة الأدوات المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء) التي هي قليلة للإسترداد حسب نمية الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة المصدرة للأداة المالية، وسينظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مواضيع قياس معينة في هذا المشروع. تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير لإعداد التقارير المالية كذلك أن غالبية أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية ليست قليلة للإسترداد حسب نمية الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة التعاونية، وبذلك فهي تتجنب مواضيع القياس المعقدة، ونظراً لما ورد أعلاه قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم تقديم إرشادات إضافية بشأن القياس في التفسير.

العرض

استنتاج ٢٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنشآت التي لا تعتبر أسهم أعضائها ليست حقوق ملكية يمكنها استخدام نماذج العرض الواردة في الفقرتين مثال ٣٢ و مثال ٣٣ من الأمثلة للتوضيحية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

البديل التي أخذت في الاعتبار

استنتاج ٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الاقتراحات التالية :

(أ) يجب تصنيف أسهم الأعضاء على أنها حقوق ملكية إلى أن يطلب العضو الإسترداد، ويتم عندئذ تصديق أسهم ذلك العضو على أنها إلتزام مالي، وهذه المعالجة تتفق مع القوانين المحلية، ويعتقد لبعض أن هذا الأسلوب لكثير سهولة للتصنيف.

(ب) يجب أن يتضمن تصنيف أسهم الأعضاء احتمال أن يطلب الأعضاء الإسترداد، ويشير أولئك الذين يقترحون هذا الرأي إلى أن الخبرة تبين أن هذا الاحتمال ضئيل، وهو عادة ضمن ١-٥% لبعض أنواع المنشآت التعاونية، وهم لا يرون أساساً لتصنيف ١٠٠% من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات على أساس مملوك ١% منها.

استنتاج ٢٢ لم تقبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الآراء، فيموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف أداة على أنها إلتزام مالي أو حق ملكية مبني على " محتوى الترتيب التعاقدية وتعريفات الإلتزام المالي، والأصل المالي وأداة حقوق الملكية". في فقرة الإستنتاج ٧ من أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

ولرغم من أن الشكل القانوني لهذه الأدوات المالية كثيراً ما يشمل حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة المتوفرة لحصة هذه الأدوات فإن إدخال خيار الحلل الأداة لإعادة بيع الأداة المنشأة مقبل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة تلبى تعريف الإلتزام المالية، والتصنيف كإلتزام مالي مستقل عن إعتبارات مثل متى يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد المبلغ المستحق للفتح أو الاستلام عند ممارسة الحق، وما إذا كانت الأداة القابلة للتسديد لها استحقاق ثابت.

إستنتاج ٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن أسلوبا مشابها للأسلوب في الفقرة إستنتاج ٢١ (أ) دعا إليه الرأي المعارض لأحد أعضاء المجلس بشأن معيار المحاسبة للدولي ٣٢، وحيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يتبن هذا الأسلوب فلن يتبنه هنا يتطلب تعديل معيار المحاسبة للدولي ٣٢.

الانتقال وتاريخ النفاذ (الفقرة ١٤)

إستنتاج ٢٤ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تفسيرها يجب أن يكون له نفس تاريخ الانتقال والنفاذ مثل معيار المحاسبة الدولية ٣٢، أو ما إذا كان يجب أن يطبق تاريخ نفاذ لاحق مع الإستثناء من معيار المحاسبة للدولي ٣٢ لأسهم الأعضاء أثناء ذلك، وقد ترغب بعض المنشآت التعاونية في تعديل نظمها الأساسي الحاكم من أجل الإستمرار في ممارستها الحالية بموجب المتطلبات المحاسبية الوطنية لتصنيف أسهم الأعضاء كحقوق ملكية، وهذه التعديلات تتطلب عادة اجتماعا عاما للأعضاء، وعقد اجتماع قد لا يكون ممكنا قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولية ٣٢.

إستنتاج ٢٥ بعد النظر في عدد من البدائل قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد أي إستثناء من متطلبات الانتقال وتاريخ النفاذ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبالتوصل إلى هذا الإستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه طلب منها تقديم إرشادات بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولية ٣٢ عند تبنيه لأول مرة من قبل المنشآت التعاونية، أي من ١ يناير ٢٠٠٥. كذلك الغالبية العظمى من أولئك الذين أبدوا ملاحظات حول مسودة التفسير لم يعترضوا على تاريخ النفاذ المقترح وهو ١ يناير ٢٠٠٥. أخيراً أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف أسهم الأعضاء كإقتزمات مالية قبل تاريخ تعديل أحكام هذه الأسهم سيؤثر فقط على البيانات المالية لعام ٢٠٠٥ حيث أن المنشآت المتبينة للمرة الأولى لا يطلب منها تطبيق معيار المحاسبة للدولي ٣٢ لفترات أبكر، ونتيجة لذلك يتوقع أن يكون أي أثر للتفسير على المنشآت المتبينة لأول مرة محدوداً. إلى جانب ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن واضعي الأنظمة على علم بالمواضيع المحاسبية ذات العلاقة، وقد يطلب من المنشآت التعاونية عرض أسهم أعضائها كإقتزام غالى أن يتم تعديل النظام الأساسي للحاكم، وتترك لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا تم تبني هذه التعديلات فإنها من الممكن أن تكون في مكانها في منتصف عام ٢٠٠٥، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تاريخ النفاذ للتفسير سيكون للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك.

التفسير ٤

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المحتويات

التفسير ٤ : للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الفقرات

المراجع

٣-١	الخلفية
٤	النطاق
٥	الموضوع
١٥-٦	الإجماع
١٦	تاريخ النفاذ
١٧	الانتقال
	ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تنهى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

أمثلة توضيحية

مثال ١-٢	مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار
مثال ٣-٤	مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار
	أساس الاستنتاجات

تحتوي الفقرات ١-١٧ والملحق على التفسير ٤ تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويرافق التفسير ٤ أمثلة توضيحية وأساس الاستنتاجات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات للتفسيرات.

التفسير ٤

اللجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولية ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

- ١ يمكن للمنشأة أن تدخل في ترتيب يشمل معاملة أو سلسلة من المعاملات ذات العلاقة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تكفل حقاً باستخدام أصل (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتشمل الأمثلة على الترتيبات التي يمكن أن تنقل فيها منشأة (المزود) هذا الحق باستخدام أصل إلى منشأة أخرى (المشتري) يكون بينهما علاقة خدمات كما يلي:
 - ترتيبات المصادر الخارجية (على سبيل المثال استخدام مصادر خارجية لأعمال معالجة بيانات المنشأة).
 - ترتيبات في قطاع الاتصالات يدخل فيها مزودو طاقة لشبكة في عقود لتزويد المشتريين بحقوق في الطاقة.
 - عقود الأخذ-أو-الدفع والعقود المماثلة التي يجب أن يقوم فيها المشترون بإجراء دفعات محددة بغض النظر عما إذا كانوا يستلمون المنتجات أو الخدمات المتعاقد عليها (على سبيل المثال عقد الأخذ-أو-الدفع لإمتلاك كلفة إنتاج مولد الطاقة للمزود بشكل لماسي).
- ٢ يقدم التفسير إرشادات لتحديد ما إذا كانت هذه الترتيبات هي عقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار تجب معالجتها محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، ولا يقدم إرشادات لتحديد كيف يجب تصنيف عقد الإيجار هذا بموجب ذلك المعيار.
- ٣ في بعض الترتيبات، يعتمد الأصل المعني موضوع عقد الإيجار جزءاً من أصل أكبر، ولا يتناول هذا التفسير كيفية تحديد متى يكون جزء من الأصل الأكبر في حد ذاته هو الأصل المعني لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، ورغم ذلك فإن الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة محاسبية إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هي ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

- ٤ لا ينطبق هذا التفسير على الترتيبات المتعلقة بعقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧.

المواضيع

٥ فيما يلي المواضيع التي تناولها هذا التفسير:

- (أ) كيفية تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٧؛
(ب) متى يجب إجراء تقييم أو إعادة تقييم إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار؛ و
(ج) كيفية فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات لأية عناصر أخرى في الترتيب، إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

الإجماع

تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

- ٦ إن تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار يجب أن يكون مبنيًا على محتوى الترتيب، ويتطلب تقييمًا لما يلي:
- (أ) إنجاز الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد أو أصول محددة (الأصل) أو
(ب) ينقل الترتيب حقًا باستخدام الأصل.

إنجاز الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد

- ٧ بالرغم من أن الأصل المحدد قد يكون معرفًا صراحة في الترتيب، فإنه ليس موضوع عقد الإيجار إذا كان لإنجاز الترتيب لا يعتمد على استخدام أصل محدد. فعلى سبيل المثال إذا كان المزود مجبراً على تسليم كمية محددة من البضائع أو الخدمات وله الحق والقدرة على تزويد هذه البضائع أو الخدمات باستخدام أصول أخرى ليست محددة في الترتيب عندئذ لا يكون لإنجاز الترتيب معتمداً على الأصل المحدد ولا يحتوي الترتيب على عقد إيجار. إن الالتزام ضمان الذي يسمح أو يتطلب استبدال نفس الأصول أو أصول مماثلة عندما يكون الأصل المحدد لا يعمل بشكل مناسب حيث لا يمنع ذلك معالجة عقد الإيجار، إلى جانب ذلك فإن مخصصاً تعاقبياً (محتملاً أو خلاف ذلك) يسمح أو يتطلب أن يستبدل المزود أصول أخرى لأي سبب في تاريخ محدد أو بعده لا يمنع معالجة عقد الإيجار قبل تاريخ الاستبدال.

- ٨ يحدد الأصل ضماناً على سبيل المثال إذا كان المزود يمتلك أو يوجز أصلاً واحداً فقط يملك به الالتزام وليس من المجدي إقتصادياً أو ممكن عملياً بالنسبة للمزود أداء التزامه من خلال استخدام أصول بديلة.

الترتيب الذي ينقل حقاً باستخدام الأصل

- ٩ الترتيب الذي ينقل الحق باستخدام الأصل إذا كان الترتيب ينقل للمشتري (المستأجر) الحق في السيطرة

على استخدام الأصل المعني، ويتم نقل الحق في السيطرة على استخدام الأصل المعني إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:

(أ) للمشتري القدرة على أو الحق في تشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالأسلوب الذي يحدده بينما يحصل أو يتحكم بأكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو منفعة الأخرى للأصل.

(ب) للمشتري القدرة أو الحق في السيطرة الفعلية على الأصل المعني بينما يحصل أو يتحكم بأكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى للأصل.

(ج) تكل الحقائق والظروف على أنه من المستبعد أن طرفاً واحداً أو أكثر باستثناء المشتري سيأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى التي سيتم إنتاجها أو توليدها من قبل الأصل أثناء فترة الترتيب، والمسر الذي سيفعه المشتري مقابل الإنتاج ليس محدداً تعاقباً لوحدة الإنتاج، وليس مسؤولاً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

١٠ يتم تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب، وهو تاريخ للترتيب أو تاريخ التزلم الأطراف بالأحكام الرئيسية للترتيب، أيهما أبكر، على أساس كافة الحقائق والظروف، ويتم فقط إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار بعد بدء الترتيب إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:-

(أ) هناك تغيير في الأحكام المتعلقة، ما لم يجدد أو يمدد التغيير فقط للترتيب.

(ب) يمارس لطراف الترتيب خيار التجديد أو يتم الموافقة على التمديد، ما لم تكن فترة التجديد أو التمديد قد تم إدخالها مبدئياً في فترة عقد الإيجار حسب الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتجديد أو تمديد الترتيب الذي لا يشمل تحديلاً لأية أحكام في الترتيب الأصلي قبل نهاية فترة الترتيب الأصلي يجب تقييمه بموجب الفقرات ٦-٩ فقط فيما يتعلق بفترة التجديد أو التمديد.

(ج) هناك تغيير في تحدد ما إذا كان الإنجاز يعتمد على أصل محدد.

(د) هناك تغيير كبير في الأصل، على سبيل المثال تغيير مادي كبير في الممتلكات أو المصانع أو المعدلات.

١١ يجب أن تكون إعادة التقييم مبنية على الحقائق والظروف في تاريخ إعادة التقييم، بما في ذلك المدة المتبقية للترتيب، والتغيرات في التقدير (على سبيل المثال المبلغ المقدّر للإنتاج الذي سيتم تسليمه للمشتري أو لمشتري آخر محتمل) لن يسبب إعادة تقييم، وإذا تمت إعادة تقييم الترتيب وتحدد بأنه

يحتوي على عقد إيجار (أو لا يحتوي على عقد إيجار) فغله يجب تطبيق للمعالجة المحاسبية لقعد الإيجار (أو عدم تطبيقها) من :

(أ) في حالة البنود (أ) أو (ج) أو (د) في الفقرة ١٠، عند حدوث للتغير في الظروف التي سببت إعادة للتقييم؛

(ب) في حالة للبند (ب) في الفقرة ١٠، بذه فترة للتجديد أو للتتمديد.

فصل لدفعات عقد الإيجار عن اللدفعات الأخرى

١٢ إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على أطراف الترتيب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عنصر عقد الإيجار فيه، ما لم يكن مستثنى من هذه المتطلبات حسب الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعاً لذلك إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار هذا كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي حسب الفقرات ٧-١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، ويجب أن تتم المعالجة المحاسبية للعناصر الأخرى للترتيب والتي ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حسب للمعيار الأخرى.

١٣ لأغراض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب فصل للدفعات واللعوض المالي الآخر الذي يتطلبه الترتيب، في بذه الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات للعناصر الأخرى على أساس قيمها المعللة نسبياً، ويشمل الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقط للدفعات لعقد الإيجار (أي الحق في استعمال الأصل) ولا تشمل للدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب (على سبيل المثال مقابل للخدمات وتكلفة المخلات).

١٤ في بعض الحالات فصل لدفعات عقد الإيجار عن الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب يتطلب أن يستخدم المشتري أسلوب تقييم، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقدر المشتري دفعات عقد الإيجار بالرجوع إلى اتفاقية عقد إيجار لأصل مملال لا يحتوي على عناصر أخرى، أو بتقدير للدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب بالرجوع إلى الإثباتات الممثلة وبعد ذلك خصم هذه الدفعات من إجمالي الدفعات بموجب للترتيب .

١٥ إذا توصل المشتري إلى أنه من غير العملي فصل للدفعات بشكل موثوق به فإن عليه:

(أ) في حالة الإيجار التمويلي، الاعتراف بأصل وإلتزام بمبلغ مساو للقيمة المعللة لأصل المعني الذي تم تحديده في الفقرتين ٧، ٨ على أنه موضوع عقد الإيجار، وبعد ذلك يجب تخفيض الإلتزام عندما تتم للدفعات وكذلك الاعتراف برسم مالي على الإلتزام باستخدام سعر الفائدة المتزايد على الافتراض للمشتري.*

(ب) في حالة عقد الإيجار التشغيلي معاملة كافة للدفعات بموجب للترتيب على أنها دفعات عقد إيجار لأغراض الإمتثال لمتطلبات الإقصاح لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، ولكن

(١) الإقصاح عن هذه الدفعات بشكل منفصل عن الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار للترتيبات الأخرى التي لا تشمل دفعات لأصل غير متعلقة بعقد إيجار، و

* أي سعر الفائدة المترتبة للاقتراض المستأجر كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

(٢) بيان أن الدفعات التي تم الإفصاح عنها تشمل كذلك دفعات لعناصر غير متعلقة بعد
إيجار في الترتيب.

تاريخ النفاذ

١٦ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع
التطبيق الأكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن
هذه الحقيقة.

الانتقال

١٧ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ كيفية تطبيق المنشأة للتغير في السياسة المحاسبية الناجم عن التطبيق
المبدئي للتفسير، ولا يطلب من المنشأة الإمتثال لهذه المتطلبات عند تطبيق هذا التفسير للمرة الأولى،
وإذا استخدمت المنشأة هذا الإمتثناء فإن عليها تطبيق للفترات ٦-٩ من التفسير على الترتيبات القائمة
في بداية أكر فترة يتم لها عرض معلومات مقارنة بموجب للمعيار للدولة لإعداد التقارير المالية على
أساس الحقائق والظروف القائمة في بداية تلك الفترة.

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للقرات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عدد دمج للتصير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار للتقرير الدولي الصادرة في ٢٠٠٤ ديسمبر ٢٠٠٤.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترفق للتفسير ٤ ولكنها ليست جزءاً منه.

مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال ١ شركة إنتاج (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد حد أدنى من كمية غاز بحاجة له في عملية إنتاج لفترة زمنية محددة، يقوم المزود بتصميم وبناء مرفق مجاور لمصنع المشتري لإنتاج الغاز المطلوب، ويحتفظ بملكية كافة الانواع الهامة لتشغيل المصنع والمسيطر عليها، وتكس الإنفاقية على ما يلي:

- المرفق محدد صراحة في الترتيب، والمزود الحق التعاقدي في تزويد الغاز من مصادر أخرى، إلا أن تزويد الغاز من مصادر أخرى ليس مجدياً اقتصادياً أو عملياً.
- للمزود الحق في تزويد الغاز لعملاء آخرين وإزالة واستبدال معدات المرفق وتعديل أو توسيع المرفق لتمكين المزود من إجراء ذلك، إلا أنه في بدء الترتيب لا يوجد لدى المزود خطط لتعديل أو توسيع المرفق، والمرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري.
- للمزود مسؤول عن للتصاريح والصيانة والمصروفات الرأسمالية.
- يجب أن يكون المزود جاهزاً لتسليم حد أدنى من الغاز كل شهر.
- يقوم المشتري كل شهر بدفع رسم طاقة ثابت ورسم متغير بناءً على الإنتاج الفعلي المأخوذ، ويجب أن يدفع المشتري رسم الطاقة الثابت بغض النظر عما إذا كان يأخذ أيًا من إنتاج المرفق. يشمل الرسم المتغير تكاليف الطاقة الفعلية للمرفق التي تبلغ تقريباً ٩٠% من إجمالي التكاليف المتغيرة للمرفق، والمزود معرض لتكاليف متزايدة ناجمة من العمليات غير الكفوءة للمرفق.
- إذا لم ينتج المرفق الحد الأدنى من الكمية المبينة فإن على المزود إعادة رسم الطاقة الثابت بكامله أو جزءاً منه.

التقييم

مثال ٢ يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، والأصل (المرفق) محدد صراحة في الترتيب، وتنفذ للترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن للمزود الحق في تزويد الغاز من مصادر أخرى فإن قدرته على إجراء ذلك ليست كبيرة، وقد حصل المشتري على الحق في استعمال المرفق لأنه بناءً على الحقائق للمقدمة - وبشكل خاص لأن المرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري وليس لدى المزود خطط لتوسيع أو تعديل المرفق - فإنه من المستبعد أن يأخذ

طرف واحد أو أكثر عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من إنتاج المرفق، والسعر الذي سيدفعه للمشتري ليس محددًا تلقائيًا لوحة الإنتاج وليس مساويًا لسعر السوق الحالي لوحة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال ٣ شركة تصنيع (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد قطعة مكونة محددة من منتجها المصنع لفترة زمنية محددة، ويقوم المزود بتصميم وبناء مصنع مجاور لمصنع المشتري لإنتاج القطعة المكونة. تزيد لاطقة المصممة للمصنع عن الاحتياجات الحالية للمشتري، ويحتفظ المزود بملكية كاملة للوحي الهامة لتشغيل المصنع والسيطرة عليها، وينص الترتيب على ما يلي:

- مصنع المزود محدد صراحة في الترتيب، إلا أن المزود الحق في تنفيذ الترتيب بشحن لقطع المكونة من مصنع آخر يملكه المزود، إلا أن إجراء ذلك لأية فترة زمنية مطولة سيكون غير اقتصادي.
- المزود مسؤول عن للتصليحات والصيانة والمصروفات الراسمالية للمصنع.
- يجب أن يكون المزود جاهزًا لتسليم حد أدنى من الكمية، ويطلب من المشتري دفع سعر ثابت لوحة الكمية الفطرية المأخوذة، وحتى إذا كانت احتياجات المشتري بالشكل الذي لا تحتاج فيه إلى الحد الأدنى المبين فإنه لا زال يقوم بالدفع فقط عن الكمية المأخوذة.
- للمزود الحق في بيع القطع المكونة لعملاء آخرين وله تاريخ بإجراء ذلك (بالباع في سوق قطع الغيار)، وهكذا فإنه من المتوقع أن تأخذ الأطراف عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في مصنع المزود.

التقييم

مثال ٤ لا يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، والأصل (المصنع) محدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن المزود له الحق في تزويد القطع المكونة من مصادر أخرى فإنه ليس للمزود القدرة على إجراء ذلك لأنه سيكون غير اقتصادي، إلا أن المشتري لم يحصل على حق استخدام المصنع لأن المشتري ليس له القدرة أو الحق في تشغيل المصنع أو توجيه الآخرين لتشغيل المصنع أو السيطرة على الوصول الفعلي إلى المصنع، ولحتمال أن تأخذ أطراف عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في المصنع أكثر من يعيد على أساس الحقائق المقدمة. إلى جانب ذلك السعر الذي يدفعه المشتري ثابت لكل وحدة إنتاج تؤخذ.

أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤

يرافق أساس الاستنتاجات لتفسير ٤، إلا أنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في اللجنة وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية (الفقرات ١ - ٣)

إستنتاج ٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه قد تطورت ترتيبات في السنوات الأخيرة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تنقل حقوق استخدام بنود لفترات زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتحتوي الفقرة ١ من التفسير على أمثلة على هذه الترتيبات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه الترتيبات تشترك في عدة ملامح لعقد إيجار لأن عقد الإيجار معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ عقود الإيجار على أنه "إنفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات" (للتأكيد مضاعف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كلفة للترتيبات التي تلبى تعريف عقد الإيجار يجب معالجتها محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (مع مراعاة نطاق ذلك للمعيار) بنض النظر ما إذا كانت تتخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار، وبكلمات أخرى كما توصلت إليه لجنة التفسيرات الدائمة في التفسير - ٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الشكل القانوني لعقد إيجار إلى أن للترتيب الذي يوصف بأنه عقد إيجار لا تتم بالضرورة معالجته محاسبياً كعقد إيجار، وعليه فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيب يمكن أن يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حتى ولو لم يتم وصفه على أنه عقد إيجار، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب أن تصدر إرشادات للمساعدة في تحديد ما إذا كان ترتيب ما هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

إستنتاج ٣ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير ٣ د تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار من أجل ملاحظات الجمهور في يناير ٢٠٠٤ واستلمت ٥١ رسالة ملاحظة استجابة لاقتراحاتها. إلى جانب ذلك ولأجل فهم أفضل للمواضيع العملية التي قد تكون نشأت عند تطبيق التفسير المقترح قبل موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية عدداً من المشاركين المعينين.

إستنتاج ٤ كان هناك دعم واسع لإصدار لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتفسير بشأن هذا الموضوع (حتى بين أولئك المجاوبين الذين اختلفوا مع المقاييس في مسودة التفسير ٣ د لتحديد ما إذا كان ذلك عقد إيجار)، على أن بعض المجاوبين لمسودة التفسير ٣ د تساءلوا ما إذا كانت الاقتراحات تفسيراً شرعياً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبشكل خاص الفقرة البعض أن الاقتراحات توقعت مشروع البحث الحالي للمجلس حول عقود الإيجار.

إستنتاج ٥ عند أخذ هذه الملاحظات في الاعتبار توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها نشأت بشكل رئيسي من ملاحظاتها في أساس الاستنتاجات لمسودة التفسير ٣ د بأن أصل عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ هو الحق في استخدام [و] أنه يجب عدم الخلط بين هذا الأصل مع البند المعني [في للترتيب] (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات)، ونتيجة لذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض المجاوبين كانوا

معنيين بأن مسودة للتفسير ٣د كانت تتطلب من (أو تسمح ل) المشترين (المستأجرين) الاعتراف بأصل غير ملموس لحق الإستعمال حتى لعود الإيجار المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي.

٦ إستنتاج
أثناء إعادة المدالات لكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رأيها بأنه من ناحية المفهوم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصل أنه حق استعمال (بالرغم من أنها أثرت أنه في عقد إيجار تمولي على المستأجر الاعتراف بالأصل ومحاسبته كما لو أنه ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة)، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت التأكيد بأن هدف التفسير هو فقط تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار وليس تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبما لذلك بعد تحديد وجود عقد إيجار، على المنشأة إجراء المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار هذا حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وهذا يشمل اتباع المتطلبات في الفقرات ٧ - ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمولي، وهذا يعني على سبيل المثال أنه إذا كان المشتري يائي للمقاييس في التفسير فإن عليه (أ) الإعتراف بأصل فقط إذا تم بشكل جوهري تحويل كافة المخاطر والمكافآت الملازمة للملكية (ب) معاملة الأصل المعترف به كبند عقد إيجار وليس كأصل غير ملموس لحق استخدام ذلك البند.

٧ إستنتاج
أعادت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنظر في استخدامها لمصطلح "بند" في مسودة التفسير ٣د (مثل في الحق في استخدام بند)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها استخدمت "بند" وليس "أصل" للإشارة إلى الأصل المعني في الترتيب (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) من أجل تأكيد أن الأصل الذي هو موضوع للتفسير هو الحق في الاستعمال وليس البند أو الأصل المعني، على أنه بناءً على ذلك وجد العديد أن استعمال المصطلح مربك وقررت عند إكمال التفسير العودة إلى العبارة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ "حق استعمال الأصل".

الترتيبات ذات العناصر المتعددة

٨ إستنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيبات التي تقع ضمن نطاق التفسير من المحتمل أنها تشمل خدمات وكذلك حق استخدام أصل، وبكلمات أخرى لترتيب هو ما يشار إليه في بعض الأحيان أنه ترتيب ذو عناصر متعددة، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يسمح بالإعتراف المنفصل بعقد الإيجار الذي هو ضمن أو موجود في ترتيب ذي عناصر متعددة لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الفقرة ٣) يبين أنه ينطبق على "الانتقالية التي تنقل حق استعمال الأصول حتى بالرغم من أن المستأجر قد يتطلب خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول". إلى جانب ذلك يوضح تعريف الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أن هذه الدفعات تستثني تكاليف للخدمات، وبناءً على ذلك فإن للتفسير يتناول ما إذا كان الترتيب ذو العناصر المتعددة يحتوي على عقد إيجار وليس فقط ما إذا كان ترتيب بأكمله عقد إيجار.

الأجزاء من الأصل (الفقرة ٣)

٩ إستنتاج
لا يتناول التفسير (مثل مسودة للتفسير ٣د) ما يشكل الأصل المعني في الترتيب، وبكلمات أخرى لا يتناول متى يمكن أن يكون جزء من أصل أكبر موضوع عقد إيجار.

١٠ استنتاج
يقترح بعض المجاوبين لمسودة التفسير ٣ د أن هذا الحذف أشار إلى عيب في الاقتراحات، مما أدى إلى قلق بسبب عدم الاتساق المحتمل بين محاسبة ترتيب الأخذ - أو - الدفع لجميع الإنتاج بشكل جوهري من الأصل المحدد (الذي يمكن أن يحتوي على عقد إيجار) ومحاسبة جزء أصغر من الإنتاج (والذي لم يكن مطلوب أن يعمل على أنه يحتوي على عقد إيجار). قدم بعض المجاوبين الآخرين للجنة بأن مسودة التفسير ٣ د كانت مستوحاة بمرونة غير مناسبة، وأن على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما أن تستبعد صراحة أجزاء أو تقدم إرشادات إضافية لإيضاح لينة أجزاء يجب الاعتراف بها (على سبيل المثال تلك التي هي قابلة للتمييز فعلياً).

١١ استنتاج
في مرحلة مبكرة من هذا المشروع قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عدم تناول موضوع الأجزاء، ويجب أن تركز على الموضوع الرئيسي أي ما يشكل عقد إيجار. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن موضوع الأجزاء كان هاماً في حد ذاته وله تطبيق واسع كثيراً من التفسير، وأكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذا الرأي أثناء إعادة مداولاتها، وبناءً على ذلك رفضت الاقتراح بأنه يجب عليها أيضاً تناول الأجزاء في التفسير. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه من غير المناسب تحديد أنه يجب عدم تطبيق التفسير على ترتيب يحتوي على حق استعمال جزء من أصل (سواء كان ذلك الجزء من الأصل قابلاً للتمييز بالفعل أو محدد بالإشارة إلى إنتاج الأصل أو الوقت الذي تم فيه توفير الأصل) لأن ذلك سيتعارض مع معيار المحاسبة الدولي ١٧، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن العبارة "حق استعمال أصل" لا تستبعد أن يكون الأصل جزءاً من أصل كبير.

١٢ استنتاج
على أنه في ضوء الملاحظات من المجاوبين قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضاً أنه يجب تطبيق التفسير على الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة المحاسبة إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق (الفقرة ٤)

١٣ استنتاج
إن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وعندئذ تتم معالجة عقد الإيجار محاسبياً حسب ذلك المعيار، ونظراً لأنه يجب عدم قراءة التفسير على أنه يتجاوز أيًا من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن توضح أنه إذا وجد أن ترتيباً ما يحتوي على عقد إيجار أو اتفاقية ترخيص مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ فإن المنشأة ليست بحاجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عقد الإيجار أو اتفاقية الترخيص تلك.

١٤ استنتاج
نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن أن يتداخل نطاق التفسير مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، وبشكل خاص أشارت إلى الرأي بأن ترتيباً للإنتاج قد يلبي تعريف المشتق Derivative بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكن أيضاً يحدد أنه يحتوي على عقد إيجار بموجب هذا التفسير، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب أن لا يكون هناك تدخل لأن الترتيب للإنتاج الذي يعتبر مشتقاً لن يلبي المعايير في الفقرات ٦ - ٩ من التفسير، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الترتيب سيكون لمنهج له سعر سوق معروف متوفر في سوق نشط، ولذلك فإنه ليس من المحتمل أن يعتمد على استعمال أصل محدد.

الإجماع (الفقرات ٦ - ١٥)

المعيار لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار (الفقرات ٦-٩)

١٥ استنتاج في مسودة التفسير ٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هناك ثلاثة مقاييس يجب الوفاء بها حتى يكون للترتيب عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

(أ) يعتمد الترتيب على بند أو بنود معينة (البند)، وليس البند بحاجة لأن تحده صراحة الأحكام للعقود للترتيب، بل يمكن أن يحدد ضمناً لأنه من غير المجدي اقتصادياً أو ممكن عملياً أن ينفذ المزود للترتيب بتوفير استخدام بنود بديله.

(ب) ينقل الترتيب حقاً باستعمال البند لفترة زمنية محددة بحيث يكون المشتري قادر على استثناء الآخرين من استخدام البند.

(ج) تتم الدفعات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للاستعمال وليس للاستعمال الفعلي للبند.

١٦ استنتاج اقترحت مسودة التفسير ٣ كذلك أن للترتيبات التي يكون فيها احتمال ضئيل أن الأطراف باستثناء المشتري ستأخذ أكثر من مقدار غير ملائم من الإنتاج الذي ينتجه بند ما مطلبه المقياس الثاني من المقاييس أعلاه.

١٧ في أساس الاستنتاجات لمسودة التفسير ٣ لفتت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الانتباه إلى نواحي التشابه بين تفسيرها والموضوع رقم ٨-٠١ تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار الذي نشرته "لجنة العمل للمواضيع الطرئة" الأمريكية في مايو ٢٠٠٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن صياغة الموضوع ٨-٠١ ومسودة التفسير تختلفان.... فإن هناك احتمال بأن يكون هناك تقييم مماثل لما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب كلا التفسيرين.

١٨ استنتاج اختلف بعض الجوابين مع استنتاج لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأشاروا إلى أن الاختلافات بين التفسيرين كانت في الحقيقة هامة، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أثبتت على استنتاجها الأصلي، وبشكل خاص أشارت إلى أنها و "لجنة العمل للمواضيع الطرئة" توصلتا إلى أن حق الاستعمال يمكن نقله في الترتيبات التي للمشتري فيها حقوق الحصول على الإنتاج الذي سينتجه الأصل، بغض النظر عن أي حق أو قدرة فعلية على تشغيل أو السيطرة على الوصول إلى ذلك الأصل، وثمناً لذلك كان سيتم تقييم العديد من عقود الأخذ - أو - الدفع (والعقد المشابهة) بشكل مشابه بموجب التفسيرين.

١٩ استنتاج برغم ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه سيتم اعتبار بعض الترتيبات كعقود إيجار بموجب الموضوع ٨-٠١ ولكن ليس بموجب مسودة التفسير ٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كان هناك سببين رئيسيين لذلك، أولاً، أن أثر المقياس الثالث في مسودة التفسير ٣ ("تم الدفعات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للاستعمال وليس للاستعمال الفعلي للبند") كان أن المشتري سيطلب منه دليلاً يحمل بعض مخاطرة السعر في ترتيب ما حتى يكون هناك عقد إيجار، وليست الحالة كذلك بموجب الموضوع ٨-٠١. ثانياً، أن المقياس الثاني في مسودة العرض ٣ ("الترتيب ينقل حقاً باستعمال البند... بحيث أن المشتري قادر على استثناء الآخرين من استعمال البند") أوحى بأن حق الاستعمال ينقل في ترتيب للإنتاج من الأصل فقط عندما يأخذ المشتري بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد، وبموجب

الموضوع ٨-٠١ يتم نقل حق الاستعمال كذلك إذا كان المشتري يسيطر على الأصل المعني أو يقوم بتشغيله بينما يأخذ أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج من الأصل.

استنتاج ٢٠

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تعريف عقد الإيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ مشابه لتعريفه في المعيار الأمريكي بين معايير المحاسبة المالية ١٣ محاسبة عقود الإيجار، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يوجد سبب موجب لتقييدات مختلفة إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية. إلى جانب ذلك كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متعاطفة بالنسبة للصعوبات المالية التي أوجعها بعض المجاوبين التي تستشأ في الحالات التي تحتاج فيها الاتفاقية للتقديم مقابل مجموعتي مقاييس متباينتين ولكن مختلفتين، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها أن تحاول إزالة الاختلافات بين الأسلوب في مسودة التفسير ٣٥ والموضوع ٨-٠١ لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أكثر الطرق فاعلية لتحقيق هذا الهدف هي تعديل مقاييسها لتكون أكثر توافقاً مع الأسلوب في الموضوع ٨-٠١.

استنتاج ٢١

قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها إلى أقصى حد ممكن تبني الصياغة الفعلية من الموضوع ٨-٠١ مع مراعاة الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ١٧ وبين معايير المحاسبة المالية ١٣، وتوصلت إلى أن الاختلافات في الصياغة لن تزيد التقارب ومن المحتمل أن تسبب الإرباك، وبناءً على ذلك فإن الفقرات ٧-٩ هي فعليا مطابقة للموضوع ٨-٠١ باستثناء أن: (أ) للتفسير يستخدم المصطلح "أصل" وليس "ممتلكات أو مصلح أو معدات كما في الموضوع ٨-٠١، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يغطي سلسلة أوسع من عقود الإيجار مما يغطيه بين معايير المحاسبة المالية ١٣، وأنه لا يوجد سبب لتقييد هذا التفسير ليقتصر فقط على بنود الممتلكات أو المصلح أو المعدات. (ب) تم التعبير عن العبارة "أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج" في الموضوع ٨-٠١ على أنها "أكثر من مقدار غير ملائم من الإنتاج"، ويعود ذلك إلى أن العبارة الأخيرة هي الشكل الأكثر شيوعاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولذلك فهي متوافقة مع المعايير الأخرى، على أنه في هذا السياق تقصد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يكون التعبير "ضئيل" والتعبير "غير ملائم" نفس المعنى.

استنتاج ٢٢

وباستثناء التعديلات الصغيرة على صياغة المقياس الأول في مسودة التفسير ٣٥ فإن أثر التقارب بشكل كامل مع المقاييس في الموضوع ٨-٠١ لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هو أن المقيمين التالي والثالث في مسودة التفسير ٣٥ تم استبدالهما بمقياس واحد يتطلب أن ينقل للترتيب إلى المشتري الحق في السيطرة على استعمال الأصل المعني.

استنتاج ٢٣

بالرغم من أن المتطلبات لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هي نفسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية فإن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تؤكد أن أي عقد إيجار يحدده التفسير يمكن أن يعالج محاسبياً بشكل مختلف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب وجود اختلافات بين معايير عقود الإيجار الخاصة بها.

تطبيق الترتيب يعتمد على استعمال الأصل المحدد (الفقرتان ٧ و ٨)

٢٤ استنتاج ٢٤ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأصل المعني بحاجة إلى تحديده في الترتيب حتى يكون هناك عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا يتبع تعريف عقد الإيجار الذي يشير إلى "الحق في استعمال أصل" (الناكسود مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الاعتماد على أصل محدد بشكل دقيق هو خاصية تميز عقد الإيجار عن الترتيبات الأخرى التي تنقل أيضا حقوقا في استعمال الأصول ولكنها ليست عقود إيجار (على سبيل المثال بعض ترتيبات الخدمة).

٢٥ استنتاج ٢٥ على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد الأصل في الترتيب ليس بحاجة لأن يكون صريحا، بل إنه يمكن أن تحدد الحقائق والظروف ضمنا الأصل لأنه لن يكون مجديا اقتصاديا أو ممكنا عمليا بالنسبة للمزود أن يؤدي التزامه بتوفير استعمال أصول بديلة، والأمثلة على متى يمكن تحديد الأصل ضمنا هو عندما يمتلك المزود فقط أصلا مناسباً واحداً، والأصل المستخدم لتنفيذ العقد بحاجة لأن يكون في موقع معين أو مختص في إحتياجات المشتري، والمزود هو منشأة ذات غرض خاص تم تكوينها لغرض محدد.

٢٦ استنتاج ٢٦ أشار بعض المجاوبين لمسودة التفسير ٣٠ إلى أن أثر المقياس الأول هو أن محاسبة المشتري يمكن أن تعتمد على كيفية إختيار المزود لتنفيذ الترتيب، وأشاروا إلى أنه قد لا يكون للمزود سيطرة على ذلك لأن (من ناحية الشكل) المشتري يتحدد من أجل الإنتاج. كان بعض المجاوبين كذلك قلقين بسبب عدم وجود إمكانية للمقارنة لأن الترتيبات المماثلة لإنتاج الأصل من الممكن معالجتها محاسبيا بشكل مختلف حسب ما إذا كانت تعتمد على استعمال أصل محدد.

٢٧ استنتاج ٢٧ إستجابة للملاحظة الأولى من هذه الملاحظات أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كيفية إختيار المنشأة للحصول على منتج تحدد عادة المعالجة المحاسبية، على سبيل المثال المنشأة التي تحتاج إلى طاقة قد تختار مستلجر مصنع طاقة أو الربط مع الشبكة، وينتج عن الخيارين معالجة محاسبية مختلفة، ويأثر من أنه في مثال المجاوبين الاختيار هو للمزود (وليس للمشتري) فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأمر الهام هو الوضع النهائي للمنشأة (أي هل هناك عقد إيجار؟) وليس كيف حصلت على ذلك المركز (أي هل إختارت تلك النتيجة أو فرضت عليها).

٢٨ استنتاج ٢٨ إستجابة للملاحظة الثانية أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من المهم إعتبار الأثر المشترك للمقياس في التفسير وليس إعتبار المقاييس فرديا، وعندما قامت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة النظر في الاقتراحات في مسودة التفسير ٣٠ ومطلبت الموضع ٨-١٠ توصلت إلى أنه في سياق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية التي لا يتم فيها بشكل عام محاسبة العقود القابلة للتنفيذ يحدد التفسير العقود (أو عنصر فيها) التي تتطلب الإعراف فيها بالنسبة للمشتري (إذا تم تلبية تعريف عقد الإيجار التمويل)، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد ومحاسبة عنصر عقد الإيجار يمثل تحسنا في الممارسة المحاسبية الحالية.

الترتيب الذي ينقل حقا باستعمال الأصل (الفقرة ٩)

٢٩ استنتاج ٢٩ بإتباع الموضوع ٨-١٠ يحدد التفسير أنه يمكن نقل حق الإستعمال إذا تم تلبية مقياس واحد من المقاييس الثلاثة.

إستنتاج ٣٠ يتناول المعيار الأول والثاني قدرة المشتري على السيطرة الفعلية على استخدام الأصل المعني، إما من خلال المعاملات أو الوصول، بينما يحصل على أكثر من مقدار غير ملائم من إنتاج الأصل أو السيطرة عليه، فعلى سبيل المثال من الممكن إظهار قدرة المشتري على تشغيل الأصل من خلال قدرته على توظيف أو إنهاء خدمة أو استبدال مشغل الأصل أو قدرته على تحديد سياسات وإجراءات تشغيل هامة في الترتيب (بالمقارنة مع الحق في مراقبة لنشطة المزود) مع عدم تمتع المزود بالقدرة على تغيير هذه السياسات والإجراءات.

إستنتاج ٣١ في مسودة التفسير ٣٠ أوضحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها لا تعتبر قدرة المشتري على التشغيل الفعلي للأصل المعني لها تحد ما إذا كان حق الإستخدام قد تم نقله، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن مدراء الأصول "يُشغلون" الأصول، ولكن هذا لا ينقل بالضرورة حق الإستعمال، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه بموجب الموضوع ٨-٠١ بالإضافة إلى القدرة على تشغيل الأصل فإن على المشتري لأخذ أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج، وولفت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه في مثل هذه الحالات ينقل الترتيب حق الإستعمال.

إستنتاج ٣٢ اتفقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع "لجنة العمل للمواضيع الطارئة" على أنه تم نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يكون للمشتري فيها لفترة على السيطرة فعلياً على استعمال الأصل المعني من خلال الوصول إليه (بينما يحصل على أكثر من مقدار ضئيل من إنتاج الأصل أو يسيطر عليه)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الترتيبات سيكون للمشتري القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى المنافع الاقتصادية للأصل المعني.

إستنتاج ٣٣ يتناول المقاييس الثلاث تحديد ما إذا كان حق للإستعمال قد تم نقله إذا كان المشتري يأخذ كل الإنتاج أو كل الإنتاج بشكل جوهري أو منفعة أخرى للأصل المعني.

إستنتاج ٣٤ كما أشير سابقاً حددت مسودة التفسير ٣٠ بالمعل أنه من الممكن نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يوجد فيها فقط احتمال بعد بأن تستطيع أطراف أخرى لأخذ أكثر من مقدار غير ملائم من إنتاج الأصل، وبين للمجربين الذين اختلفوا مع الإقتراحات في مسودة التفسير ٣٠ أن هذا المقاييس هو الأكثر إثارة للقلق، ولم يوافقوا في بعض الظروف المحددة على أن حق المشتري في الحصول على الإنتاج من أصل من الممكن مساواته مع حق إستعمال ذلك الأصل، وكان من بين الحجج التي قدمت للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

- (أ) إن حق الإستعمال يتطلب أن يكون للمشتري القدرة على السيطرة على الطريقة التي يتم بها استعمال الأصل المعني لثناء فترة الترتيب، على سبيل المثال حق موظفي المشتري في المساعدة أو الإشراف على تشغيل الأصل.
- (ب) إلى جانب الحق في الإنتاج يحتاج المشتري أن تكون له السيطرة على وضع تسليم الإنتاج، وبكلمات أخرى هو أيضاً بحاجة للقدرة على تحديد متى يتدفق الإنتاج، وخلافاً لذلك هو ببساطة يستهلك إنتاج الأصل المعني ولا يستخدم الأصل في أعماله.
- (ج) في معظم ترتيبات التوريد لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى المصنع في حالة تقصير المزود ولكنه يستلم تعويضاً عن الأضرار، وعدم وجود هذا الحق يشير إلى أنه لم يكن هناك

عقد إيجار، وإذا احتوى الترتيب على عقد إيجار فإنه سيكون للمشتري القدرة على استلام الإنتاج من المصنع في الترتيب باستبدال المزود الأصلي بمقدم آخر للخدمة.

(د) ستفيد مسودة التفسير ٣٠ المخاطر والمكافآت المرتبطة مع ملكية الأصل عند تحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، وبناءً على ذلك فإن الترتيبات التي يحتفظ فيها المزود إلى حد كبير بكافة مخاطر ومكافآت التشغيل وملكية الأصل من الممكن اعتبارها أنها تحتوي على عقود إيجار، غير أنه في هذه الترتيبات قد يكون للتدفقات النقدية للمزود احتمال أكبر للتغير من موجب "صافى" ومن الممكن أن يطلب المزود مقابل أعلى إلى حد كبير من سعر السوق للمؤجر.

٣٥ إستنتاج أثناء إعادة مناقشات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعادت اللجنة تأكيد رأيها بأن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل له القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءً على ذلك للمشتري حق الاستعمال لأنه سيطر على الوصول إلى المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من الأصل، لذلك لم توافق لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن غياب القدرة على السيطرة فعلياً على الطريقة التي تتم فيها استعمال الأصل يمنع وجود حق الاستعمال (بالرغم من أنه كما تشير سابقاً قد تكل هذه القدرة على أن حق الاستعمال قد تم نقله).

٣٦ إستنتاج فيما يتعلق بالنقاط الأخرى أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:
(أ) أن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل في الحالات التي يكون فيها مستبعداً أن يكون الآخرين يأخذون مقدراً أكثر من ضئيل من الإنتاج يحدد في الواقع متى يتكف الإنتاج.

(ب) في معظم عقود الإيجار البسيطة فإن أي مستأجر ينهي عقد الإيجار بسبب تخلف المؤجر لن يكون له بعد ذلك إمكانية الوصول إلى الأصل، إلى جانب ذلك في العديد من عقود الإيجار التي تحتوي على كل من حق الاستعمال وعنصر خدمة لا يسري عقد الخدمة ذي العلاقة بشكل مستقل (على سبيل المثال لا يستطيع المستأجر إنهاء عنصر الخدمة لوحده)، وفي الحقيقة أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن حق المشتري في التعويض عن الأضرار في حالة تخلف المزود يدل على أنه تم في الأصل نقل حق الاستخدام وأن المزود يقوم بتعويض للمشتري عن سحب ذلك الحق.

(ج) أن المخاطر والمكافآت هي بشكل عام مناسبة لتحديد تصنيف عقد الإيجار وليس ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في العديد من عقود الإيجار التشغيلية البسيطة قصيرة الأجل يحتفظ للمؤجر بشكل جوهري بكافة المخاطر والمكافآت. وحتى ولو كان من المرغوب فيه تحديد أن مستوى معين من المخاطر والمكافآت بحاجة لتحويله حتى يكون هناك عقد إيجار فقط كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في شك بأنه يمكن تفعيل هذا المقياس، ورغم ذلك فإن الترتيب الذي ينقل حق استخدام أصل سينقل أيضاً مخاطر ومكافآت معينة ملازمة للملكية، وبناءً على ذلك من الممكن أن يدل تحويل مخاطر ومكافآت الملكية على أن الترتيب ينقل حق استخدام الأصل، فعلى سبيل المثال إذا نص سعر ترتيب ما على رسم ثابت للطلقة مصمم لاستعادة الاستثمار الرأسمالي للمزود في الأصل المعني فإن السعر قد يكون دليلاً مقنعاً على

أنه من المستبعد أن أطرافاً أخرى باستثناء المشتري ستأخذ مقدراً أكثر غير مادي من الإنتاج أو منفعة أخرى سينتجها أو يولدها الأصل وأن المقياس في الفقرة ٩ (ج) قد تمت تلبية.

٣٧ استنتاج
عند تبني الأصول من الموضوع ٨-١٠ حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الترتيب لكل الإنتاج أو بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد لا ينقل حق استخدام الأصل إذا كان السعر الذي سيدفعه المشتري محددًا تعاقدياً لوحدة الإنتاج أو مساوٍ لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الحالات يدفع المشتري مقابل المنتج أو الخدمة وليس مقابل حق استعمال الأصل، وقد اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير ٣٢ إجراء تمييز مماثل يجمع المقياس الثاني والمقياس الثالث (أنظر الفقرة ١٥ استنتاج (ب) و (ج) أعلاه).

٣٨ استنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أن تفسيرها قد يؤدي إلى ترتيبات الأخذ -أو- الدفع التي يلتزم فيها المشترون بشراء كل الإنتاج بشكل جوهري من الأصول المبنية التي حددت بأنها تحتوي على عقود إيجار، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الترتيبات يقوم المشتري بإجراء الدفعات للوقت الذي يتم فيه توفير الأصل المعني للإستعمال وليس على الإستعمال أو الإنتاج الفعلي (مما ينجم عنه أن سعر الترتيب ليس ثابتاً لوحدة الإنتاج وليس مساوياً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج)، وفي العديد من ترتيبات الأخذ -أو- الدفع للمشتري ملزم تعاقدياً لأن يدفع للمزود بغض النظر ما إذا كان المشتري يستعمل الأصل المعني أو يحصل على الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءً على ذلك يتم الدفعات مقابل حق استخدام ذلك الأصل، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأثر الكلي لترتيب الأخذ -أو- الدفع هذا مماثل لأثر عقد الإيجار بالإضافة إلى العقود الخاصة بالخدمات والإمدادات ذات العلاقة (مثل عقود تشغيل الأصل وشراء المخلّات).

٣٩ استنتاج
شارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار وعقد الإيجار هو عقد تشغيلي فإن تطبيق للتفسير من المحتمل أن يؤدي للإعتراف بنفس الأصول والالتزامات والمصروفات كما لو أنه لم يتم تحديد عقد إيجار، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يعترف الموزعون والمستأجرون بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار (إلا إذا كان هناك أساس منهجي آخر أكثر تمثيلاً للنظم الزمني المنفعة المشتقة من الأصل الموزع)، وهكذا فإن التعديلات على وضع الاعتراف بالدفعات عن عصر عقد الإيجار قد تكون مطلوبة في بعض الحالات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه كثيراً ما ينجم عن التفسير إضفاء لآثار معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يفصح الموزع والمستأجر عن الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالنسبة للمشتري تمثل الترتيبات التي توفقت في التفسير بشكل نموذجي الالتزامات المستقبلية الهامة، ومع ذلك فإن هذه الالتزامات غير مطلوبة بشكل محدد أن يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية من قبل معايير باستثناء معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن إدخال هذه الترتيبات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ سيؤدي مستخدماً البيانات المالية بالمعلومات المناسبة المفيدة لتقديم ملاءة المشتري وسيلته وقدرته على التكيف، وقد أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد تتعلق فقط بعنصر عقد الإيجار في الترتيب، إلا إنها وافقت على أنه سيكون خارج نطاق هذا التفسير تناول الإفصاح عن العقود القابلة للتفويض بشكل أكثر عمومية.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار (الفقرتان ١٠ و ١١)

٤٠ إستنتاج ٤٠ في مسودة التفسير ٣٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار يجب أن يتم في بدء الترتيب على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك الوقت، وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب إعادة تقييم الترتيب فقط إذا كان هناك تغيير في أحكام الترتيب، وذلك بموجب مسودة التفسير ٣٠ فإن المزدود الذي حصل لاحقاً على أصول إضافية يستطيع بها تنفيذ الترتيب أن يقوم بإعادة تقييم الترتيب.

٤١ إستنتاج ٤١ يختلف بعض المجابرين مع هذا الإستنتاج وقموا بالحجة بأن القياس Analogy مع المتطلبات لإعادة تصنيف عقد إيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ لم يكن مناسباً لأن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان الترتيب هو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وأشاروا إلى أنه حيث أن ذلك يعتمد على عوامل مثل ما إذا كان الترتيب يعتمد على أصل معين فإنه من المنطقي أنه تكون إعادة التقييم مطلوبة إذا تغيرت هذه العوامل.

٤٢ إستنتاج ٤٢ أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهذه الحجة وتوصلت إلى أنها تفوق الإهتمامات التي عبرت عنها مسودة التفسير ٣٠ وأنه يعتبر أمراً مرفقاً أن تطلب أن يعيد المشترون تقييم الترتيبات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن أقرارها في مسودة التفسير ٣٠ كان مختلفاً عن الموضوع ٨-٠١، وإذا أخذنا في الاعتبار أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدلت أسلوبها ليتلاءم مع الموضوع ٨-٠١ فقد قررت اللجنة أنه يجب أيضاً تحديد نفس المعاملة مثل الموضوع ٨-٠١ لإعادة التقييم.

٤٣ إستنتاج ٤٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات في الفقرتين ١١ و ١٢ تتعلّقان فقط بتحديد متى يجب إعادة تقييم الترتيب، وأنها لا تغير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبذلك إذا طلب إعادة تقييم ترتيب يحتوي على عقد إيجار ووجد أنه لا زال يحتوي على عقد إيجار فإنه تم إعادة تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي فقط إذا طلبت ذلك للفترة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى (الفقرات ١٢-١٥)

٤٤ إستنتاج ٤٤ اقترحت مسودة التفسير ٣٠ ويتطلب التفسير أن يتم فصل الدفعات في ترتيب يحتوي على كل من عقد إيجار وعناصر أخرى (على سبيل المثال الخدمات) إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات للعناصر الأخرى على أساس قيمها العادلة النسبية، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن القيمة العادلة هي أكثر تمثيلاً مناسباً وصافياً للإقتصاديات المعنية للعملة.

٤٥ إستنتاج ٤٥ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا المتطلب قد يكون أثر إرهاباً للمشتريين من المزدودين، وبشكل خاص عندما لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى معلومات التفسير للمزدود، وبناءً على ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب عليها تقديم بعض الإرشادات لمساعدة المشتريين في فصل عقود الإيجار من العناصر الأخرى في الترتيب، ویرغم ذلك أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه في حالات نادرة قد يكون من غير العملي بالنسبة للمشتري فصل الدفعات بشكل موثوق به، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كانت الحالة كذلك وكان عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندئذ متضمنة أن المشتري أن يرسل مبلغاً أكبر من القيمة العادلة للأصل (حيث أن الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تتطلب أن يعترف المستأجر بأصل عقد إيجار تمويلي بمقدار القيمة العادلة للممتلكات الموجرة، أو إذا كانت أقل بمقدار للقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار)، وبما أن ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد أنه في هذه الحالات يجب أن يعترف المشتري بالقيمة العادلة للأصل

المعني مثل الأصل المؤجر، وإذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي وليس من العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتمسوية عملية أن على المشتري الإقصاص عن كلفة الدفعات بموجب الترتيب عند الإقصاص عن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار وبيان أن هذه تشمل أيضاً للدفعه عن للعناصر الأخرى في الترتيب.

٤٦ استنتاج أشار بعض المجاوبين لمسودة العرض ٣د إلى أنه إذا لم يفصل مشتري في عقد إيجار تشغيلي الدفعات فإن فائدة الإقصاصات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ مستخفض، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار كثيراً ما يستعمله مستخدموا البيانات المالية لتخدير قيمة الأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار للتشغيل، وبناءً على ذلك توصلت إلى أن دفعات عقد الإيجار التي تشمل أيضاً دفعات عن عناصر أخرى يجب الإقصاص عنها بشكل منفصل.

الانتقال (الفقرة ١٧)

٤٧ استنتاج اقترحت مسودة التفسير ٣د ويطلب للتفسير التطبيق بأثر رجعي، واقتراح بعض المسنحيين أنه يجب تطبيق للتفسير فقط على الترتيبات الجديدة التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، وقد قدمت حجتان رئيسيتان دعماً لهذا الرأي:

(أ) تحقيق التقارب مع الموضوع ٨-٠١ (الذي ينطبق على الترتيبات التي تبدأ أو تم تعديلها بعد بداية فترة تقديم التقارير التالية للمنشأة التي تبدأ بعد ٢٨ مايو ٢٠٠٣)؛ و

(ب) تسهيل الانتقال، وبشكل خاص في حالة للترتيبات الأطول التي بدأت قبل بضعة سنوات وحيث قد يكون من الصعب إجراء التقييمات التي تتطلبها مسودة التفسير ٣د بأثر رجعي.

٤٨ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن ملخصات لجنة العمل للمواضيع الطارئة يتم تطبيقها عادة بأثر رجعي، وبالمقارنة مع ذلك يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك التفسيرات) بأثر رجعي حسب المبدأ المبين في معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية: التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ولم تستطع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رؤية أية حجة مجبرة للخروج عن هذا المبدأ. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه ما لم يكن عليها أن تتحدد بالضبط نفس تاريخ النفاذ مثل الموضوع ٨-٠١ (والذي كان قبل نشره مسودة التفسير ٣د) فإنه مع ذلك ستشأ مطابقة للبنود مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية.

٤٩ استنتاج إلى جانب ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن استمرار بعض للترتيبات لعدة سنوات أكد على الحاجة إلى التطبيق بأثر رجعي، وبدون التطبيق بأثر رجعي من الممكن أن المنشأة تقوم بحسابية للترتيبات المماثلة بشكل مختلف لعدة سنوات مع ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة وما يتبعها من آثار.

٥٠ استنتاج غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كانت متعاطفة بشأن الصعوبات التي يثيرها للتطبيق بأثر رجعي بشكل كامل، وبشكل خاص إمكانية الرجوع إلى الفترات الماضية ومن المحتمل لعدة سنوات وتحديد ما إذا كانت للمقاييس قد تم تلبية في ذلك الوقت، وبالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٨ ينص على الإغفاء من التطبيق بأثر رجعي في الحالات التي تكون فيها هذه المعالجة غير عملية فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها يجب أن توفر إعفاء إنشائياً للمعدين الحاليين للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التفسير نفسه، وتؤكد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن هذا الإغفاء لا يغير متطلبات الانتقال لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبناءً على ذلك إذا تحدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ منذ بدء الترتيب.

التفسير •

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق

الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

المحتويات

التفسير هـ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

الفقرات

٣-١	الخلفية
٥-٤	النطاق
٦	المواضيع
١٣-٧	الإجماع
١٤	تاريخ النفاذ
١٥	الانتقال
	ملحق

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية: الإقران والقياس"
أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هـ

تحتوي الفقرات ١-١٥ والملحق على التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، ويرافق التفسير ٥ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١، ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات لتفسيرات.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحقوق في الحصاص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصاص في المشاريع المشتركة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- التفسير - ١٢ - توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ إن غرض صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، المشار إليها فيما بعد "صناديق الإزالة" أو "الصناديق" هو فصل الأصول لتمويل بعض أو كافة مصاريف إزالة مصنع (مثل مصنع نووي) أو معدات معينة (مثل السيارات) أو استعادة أرض بها مناجم للمشار إليهما معا بـ "الإزالة" decommissioning.

٢ يجوز أن تكون المساهمات في هذه الصناديق اختيارية أو مطلوبة بموجب الأنظمة أو القوانين، وقد يكون للصناديق أحد الهياكل التالية:

(أ) صناديق ينشئها مساهم واحد لتمويل إلتزاماته الخاصة بالإزالة، سواء لموقع معين أو لعدد من المواقع الموزعة جغرافياً.

(ب) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل إلتزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون للمساهمين حق في التعويض reimbursement عن مصاريف الإزالة إلى مدى مساهمتهم بالإضافة إلى أية أرباح فعلية من هذه المساهمات مطروحة منها حصتهم في تكاليف إدارة الصندوق، ومن الممكن أن يكون على المساهمين إلتزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إقلاس مساهم آخر.

(ج) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل إلتزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون المستوى المطلوب للمساهمات مبني على النشاط الحالي لمساهم - والمنفعة التي يحصل عليها ذلك المساهم مبنية على نشاطه السابق، ففي هذه الحالات هناك عدم تلاؤم محتمل بين مبلغ المساهمات التي يقوم بها مساهم (بناءً على النشاط الحالي) والقيمة القابلة للتحقيق من الصندوق (بناءً على النشاط السابق).

٣ لهذه الصناديق بشكل عام الخصائص التالية:

- (أ) يقوم بإدارة الصناديق بشكل منفصل لماء مستقلون trustees.
- (ب) تقوم المنشآت (المساهمون) بعمل مساهمات في الصندوق يتم استثمارها في سلسلة من الأصول التي يمكن أن تشمل كلا من استثمارات في أدوات الملكية وحقوق الملكية وهي متوفرة للمساعدة في دفع تكاليف الإزالة للمساهمين، ويحدد الأمناء كيفية استثمار المساهمات ضمن القيود التي تحددها الوثائق الحاكمة وأي تشريع أو أنظمة أخرى منطبقة.
- (ج) يحتفظ المساهمون بالتزام دفع تكاليف الإزالة، على أن المساهمين يستطيعون الحصول على تعويض لتكاليف الإزالة من الصندوق حتى الحد الأدنى من تكاليف الإزالة التي تم تكبدها وحصة المساهم في أصول الصندوق.
- (د) يمكن أن يكون للمساهمين إمكانية وصول مقيدة أو لا تكون لديهم هذه الإمكانية لأي فاقض في أصول الصندوق يزيد عن تلك المستخدمة لمواجهة تكاليف الإزالة الموهلة.

النطاق

- ٤ ينطبق هذا التفسير على المعالجة المحاسبية في البيانات المالية لمساهم أو الخاصة بالحصص الناجمة من صناديق الإزالة التي لها الخاصتين التاليتين:
- (أ) تتم إدارة الأصول بشكل منفصل (إما بالإحتفاظ بها في منشأة قانونية منفصلة أو كأصول معزولة ضمن منشأة أخرى)؛ و
- (ب) حق المساهم في الوصول إلى الأصول مقيد.
- ٥ إن الحصة المتبقية في صندوق التي تتعدى حق التعويض، مثل حق تعاقدي في التوزيعات عندما تتم كالة أعمال الإزالة أو عند تصفية الصندوق قد يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس ضمن نطاق هذا التفسير.

المواضيع

- ٦ فيما يلي المواضيع التي يتم تناولها في هذا التفسير:
- (أ) كيف يجب على المساهم إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق؟
- (ب) عندما يكون على المساهم الالتزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، كيف يجب أن تكون المعالجة المحاسبية لهذا الالتزام؟

الإجماع

محاسبة حصة في الصندوق

- ٧ على المساهم الإعراف بالتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة كالتزام، والإعراف بحصته في الصندوق بشكل منفصل، ما لم يكن المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يتم الصندوق بالدفع.
- ٨ على المساهم تحديد ما إذا كانت له سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ والتفسير - ١٢، فإذا كان المساهم ذلك فإن عليه إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب هذه المعايير.
- ٩ إذا لم يكن للمساهم سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق فإن على المساهم الإعراف بحق استلام تعويض من الصندوق كتعويض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وسيتم قياس هذا التعويض بمقدار ما يلي، أيهما أقل:

(أ) مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به؛ و

(ب) حصة المساهم في القيمة للعائلة أصالي أصول للصندوق التي تحزى للمساهمين.

يجب الإعراف بالتغيرات في القيمة المسجلة لحق استلام تعويضات عدا عن المساهمات في الصندوق والدفعات منه وذلك في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيه هذه التغيرات.

محاسبة الإلتزامات لعمل مساهمات إضافية

- ١٠ عندما يكون على المساهم الإلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، أو إذا انخفضت قيمة الأصول الإستثمارية التي يحتفظ بها الصندوق إلى الحد الذي تصبح فيه غير كافية لتلبية الإلتزامات الصندوق للتعويض فإن هذا الأمر هو إلتزام محتمل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وعلى المساهم الإعراف بالتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيتم عمل مساهمات إضافية.

الإفصاح

- ١١ على المساهم الإفصاح عن طبيعة حصته في صندوق وأية قيود على الوصول إلى الأصول في الصندوق.
- ١٢ عندما يكون على المساهم إلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة ليست معترف بها كالتزام (انظر الفقرة ١٠) فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.
- ١٣ عندما يقوم المساهم بإجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب الفقرة ٩ فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٥ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

تاريخ النفاذ

١٤ على المنشأة تطبيق هذا للتفسير للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأبعد، وإذا طبقت المنشأة هذا للتفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإصلاح عن هذه الحقيقة.

الانتقال

١٥ يجب اعتبار للتغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨.

ملحق

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"

يجب تطبيق التعديل في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة لكر فإنه يجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأكبر.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار للتقرير الدولي الصادر في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٥

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق التفسير ٥ ، ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية (الفقرات ٣-١)

إستنتاج ٢ تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن عدداً متزايداً من المنشآت التي عليها التزامات إزالة تساهم في صندوق منفصل تم إنشاؤه للمساعدة في تمويل هذه الالتزامات، كما تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنشوء أسئلة في الممارسة بشأن المعالجة المحاسبية للحصص في هذه الصناديق، وأن هناك خطر تطور ممارسات متشعبة، وبناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عليها توفير الإرشادات للمساعدة في الإجابة على الأسئلة في الفترة ٦، وبشكل خاص بشأن محاسبة الأصل الخاص بالحق في استلام تعويض من صندوق، وبشأن موضوع ما إذا كان يجب توحيد الصندوق أو احتسابه كحقوق ملكية توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات العادية لمعيار المحاسبة الدولية ٢٧ " لتقوم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة " أو للتفسير ١٢ - توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الفرض الخاص أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة " أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ " الحصص في المشاريع المشتركة " تنطبق وأنه لا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية، وقد نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفسيرها المقترح في ١٥ يناير ٢٠٠٤ تحت عنوان د٤ صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي.

إستنتاج ٣ تبين الفقرات ٣-١ الطرق التي يمكن بها أن تتخذ المنشآت الإجراءات لتمويل لزاماتها الخاصة بالإزالة، وهذه الطرق التي هي ضمن نطاق التفسير محددة في الفقرات ٤-٦.

النطاق (الفقرتان ٤ ، ٥)

إستنتاج ٤ لم يعرف التفسير المقترح د٤ النطاق بشكل دقيق لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتقد أن المجموعة الكبيرة المتنوعة للخطط المستخدمة ستجعل أي تعريف غير مناسب، على أن بعض المجاوبين للتفسير المقترح د٤ لم يتفقوا مع ذلك وعلقوا بأن عدم وجود أي تعريف جعل من غير الواضح متى يجب تطبيق التفسير، ونتيجة لذلك حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنطاق بتحديد الملامح التي تجعل ترتيباً صندوقاً إزالة، كما بيئت الأنواع المختلفة من الصناديق واللامح التي قد تكون (أو لا تكون) موجودة.

إستنتاج ٥ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا يجب عليها إصدار تفسير أوسع يتناول أشكالاً مشابهة للتعويض، أو ما إذا يجب عليها حظر تطبيق التفسير على حالات أخرى على أساس التشابه، وقد رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أي توسيع في النطاق، وقررت بدلاً من ذلك التركيز على الموضوع الذي تم إحالته لها، كما قررت للجنة كذلك أنه لا يوجد سبب لحظر تطبيق التفسير على حالات أخرى بسبب التشابه، وهكذا تنطبق هرمية المقاييس

في الفقرات ٧-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، مما ينجم عنه محاسبة معادلة للتعويضات بموجب الترتيبات التي لا تعتبر صناديق إزالة، ولكن لها خصائص معادلة.

٦ استنتاج نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الملاحظات من المجاوبين بأن المساهم يمكن أن يكون له حصة في الصندوق تتعدى حقه في التعويض، واستجابة لذلك أضافت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضاً بأن الحصة المتبقية في صندوق مثل حق تعاقدي بالتوزيعت عندما تتم الإزالة بكاملها أو عند تصفية الصندوق يمكن أن تكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والتقياس".

أساس للإجماع

محاسبة حصة في صندوق (الفقرات ٧-٩)

٧ استنتاج توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن على المساهم الإعراف بالتزام، إلا إذا كان المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يتم الصندوق بالدفع، ويعود ذلك إلى أن المساهم يبقى مسؤولاً عن تكاليف الإزالة. إلى جانب ذلك يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة ما يلي:

(أ) عندما تبقى المنشأة مسؤولة عن المصروف يجب الإعراف بمخصص حتى حيث يكون التعويض متوفراً؛ و

(ب) إذا كان استلام التعويض مؤكداً بالفعل عندما تتم تسوية الالتزام عندئذ يجب معاملته كأصل منفصل.

٨ استنتاج عدد للتوصل إلى أنه على المساهم الإعراف بشكل منفصل بالتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة وحصته في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى ما يلي:

(أ) لا يوجد حق مفروض قانونياً لإجراء تقاص بين الحقوق بموجب صندوق الإزالة والالتزامات الإزالة، وكذلك إذا أخذنا في الاعتبار أن الهدف الرئيسي هو التعويض فإن من المحتمل أن التسوية ستكون صافية أو في نفس الوقت، وتبعاً لذلك فإن معاملة هذه الحقوق والالتزامات على أنها معادلة للأصول المالية والالتزامات المالية لن ينجم عنها تقاص لأن مقاييس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" لم تتم تليبيتها.

(ب) إن معاملة التزام الإزالة على أنه مماثل لالتزام مالي لن ينجم عنه عدم اعتراف من خلال التصفية extinguishment، وإذا لم يتحمل الصندوق الالتزام عن الإزالة فإن المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم الإعراف بالالتزامات المالية من خلال التصفية لم يتم تليبيتها، وفي لحسن الحالات يتصرف الصندوق كمبطل فطري in-substance defeasance لا يؤهل لعدم الإعراف بالالتزام.

(ج) لن يكون من المناسب معاملة صناديق الإزالة على أنها مماثلة لصناديق التقاعد التي يتم عرضها مخصوماً منها الالتزام ذو العلاقة، ويعود ذلك إلى أنه بالسماح بصافي عرض لخطط التقاعد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "مناقص الموظفين" يثبت للمنظمة السابقة لمجلس معايير المحاسبة

في أغسطس ٢٠٠٥، تم تعديل معيار المحاسبة الدولية ٣٢ ليصبح "الأدوات المالية: العرض".

الدولية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية أنها تعتقد أن الوضع "فريد بالنسبة لخطط مناقع الموظفين، ولم تقصد السماح بصافي العرض هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم تتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الاستنتاجات الفقرة ٦٨ ط).

٩ استنتاج بالنسبة لمحاسبة حصة المساهم في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض الحصص في الصندوق ستكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ أو للتفسير -١٢، وكما أشير في الفقرة ٢١١ توصلت لجنة تفسيرات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الحالات تنطبق المتطلبات العادية لهذه المعيار، ولا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية.

١٠ استنتاج خلافا لذلك توصلت لجنة تفسيرات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن للمساهم أصل asset لحقه في استلام مبلغ من الصندوق.

الحق في استلام تعويض من صندوق وللتعديل على نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩

١١ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بموجب للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية هناك شكلان للتعويض تتم محاسبتهما بشكل مختلف:

(أ) حق تعاقدي لاستلام تعويض على شكل نقد، وهذا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويصنف هذا الأصل المالي على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع (ما لم تتم محاسبته باستخدام خيار القيمة العادلة) لأنه لا يلبي تعريفات الأصل المالي المحتفظ به للتجارة أو استثمار محتفظ به حتى الاستحقاق أو قرض أو ذمة مدينة *.

(ب) حق في التعويض عدا عن حق تعاقدي لاستلام نقد، وهذا لا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٢ استنتاج توصلت لجنة تفسيرات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كلا شكلي التعويض هذين لهما آثار مماثلة اقتصادياً، وبناءً على ذلك توفر المحاسبة لكلا الشكليين بنفس الطريقة معلومات مناسبة وموثوقة لمستخدم البيانات المالية، على أن لجنة تفسيرات للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن هذا لم يبدوا ممكناً بموجب المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية لأن بعض هذه الحقوق هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وحقوق أخرى ليست كذلك، وبناءً على ذلك طلبت من المجلس تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أجل استثناء الحقوق في التعويض عن المصروف المطلوب لتسوية:

(أ) مخصص تم الاعتراف به حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) إلتزامات تم الاعتراف بها في الأصل كمخصصات حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولكنها لم تعد مخصصات لأن توقيتها أو مبلغها لم يعد غير مؤكد، والمثال على هذا الإلتزام هو الإلتزام الذي تم الاعتراف به أصلاً كمخصص بسبب عدم التأكيد بشأن توقيت التدفق النقدي الصادر، ولكن يصبح فيما بعد نوعاً آخر من الإلتزام لأن التوقيت الآن مؤكد.

* إن الحصة في صندوق إزالة لا تأتي تعريف محتفظ بها للتجارة لأنها لم يتم امتلاكها أو تكديدها بشكل رئيسي لغرض بيعها أو إعادة شرائها على المدى القريب، كما لا تأتي تعريف الاستثمار المحتفظ به حتى الاستحقاق لأنه ليس لها استحقاق ثابت أو قابل للتحديد. إلى جانب ذلك، تستثنى الحصة في صندوق من تعريف قروض والذمم المدينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حيث أنها حصة مملوكة في أصول مشتركة ليست اقروضا ولا ذمماً مدينة.

إستنتاج ١٣ وافق للمجلس على هذا التعديل، وتم إدخاله في ملحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥،^{*} ونتيجة لذلك فإن جميع هذه الحقوق في التعويض هي ضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

إستنتاج ١٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن للفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تحدد محاسبة حقوق استلام تعويض، وهي تتطلب أن يتم الاعتراف بهذا الحق في التعويض بشكل منفصل عندما يكون مؤكدا بالفعل أن التعويض سيتم استلامه إذا قام المساهم بتسوية الالتزام. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذه الفقرة تمنع الاعتراف بأصل يزيد عن الالتزام المعترف به، فعلى سبيل المثال لا يتم الاعتراف بالحقوق في استلام تعويض لتلبية التزامات الإزالة التي لازال يجب الاعتراف بها كمخصص، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يكون الحق في التعويض مؤكداً بالفعل أنه سيتم استلامه إذا قام المساهم بتسوية التزامه الخاص بالإزالة فإنه يجب قياسه بمقدار مبلغ التزام الإزالة المعترف به أو حق التعويض، أيهما أقل.

إستنتاج ١٥ ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يجب قياس حق التعويض بمقدار:

(أ) حصة المساهم في القيمة العادلة لصفافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الاعتبار أي عدم قدرة للوصول إلى أي فائض في أصول للصندوق عن تكاليف الإزالة المستتقة (مع أي التزام للتعويض عن تخلف محتمل للمساهمين الآخرين عن الدفع والذي يعامل بشكل منفصل على أنه إلتزام محتمل)؛ أو

(ب) القيمة العادلة لحق التعويض (والتي تكون عادة أقل من البند (أ) بسبب المخاطر المتعلقة بها، مثل إمكانية أن يطلب من المساهم للتعويض عن تخلف المساهمين الآخرين عن الدفع).

إستنتاج ١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في التعويض يتعلق بالتزام إزالة يتم الاعتراف بمخصص له وقياسه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧. تتطلب الفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن تقاس هذه المخصصات بمقدار "الفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية"، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة ١٥١ (أ) - أي حصة المشارك في القيمة العادلة لصفافي أصول للصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الاعتبار عدم قدرة على الوصول إلى أي فائض في أصول للصندوق عن تكاليف الإزالة المؤهلة - هو لخصن تقدير للمبلغ المتوفر للمساهم لتعويضه عن المصروف الذي تكبده للنفق عن الإزالة، وهكذا يكون مبلغ الأصل المعترف به متوافقاً مع الالتزام المعترف به.

إستنتاج ١٧ بالمقارنة مع ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة إستنتاج ١٥ (ب) - أي القيمة العادلة لحق التعويض - متأكد في الاعتبار العوامل مثل السيولة التي اعتقدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لها من الصعب قياسها بشكل موثوق به. إلى جانب ذلك سيكون المبلغ أقل من المبلغ في الفقرة إستنتاج ١٥ (أ) لأنه يعكس احتمال أن يطلب من المساهم عمل مهامات إضافية محتملة في حالة تخلف المساهمين الآخرين، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن قرارها بأن الإلتزام بحمل مهامات إضافية محتملة يجب معاملته كإلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (انظر الفقرات إستنتاج ٢٢-إستنتاج ٢٥) منبج عنه عد مزدوج لمخاطرة طلب مساهمة إضافية إذا كان سيتم استخدام القياس في الفقرة إستنتاج ١٥ (ب).

* تم نصح للتحديثات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما تم نشرها في هذا الكتيب.

استنتاج ١٨ تبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأسلوب في الفقرة ١٥(أ) سيوفر أكثر المعلومات فائدة للمستخدمين.

الحد الأعلى للأصل

استنتاج ١٩ ابدي العديد من المجوبين لمسودة التفسير داء الإهتمام بشأن "الحد الأعلى للأصل" الذي يفرضه المتطلب في الفقرة ٩، وهذا الحد الأعلى للأصل يحدد المبلغ المعترف به كصل تعويض بمقدار مبلغ إلزام الإزالة المعترف به، وقد قدم هؤلاء الحجج بأن الحقوق في الاستفادة من الزيادة في هذا المبلغ تتسبب في نشوء أصل إضافي منفصل عن أصل التعويض، وهذا الأصل الإضافي من الممكن أن ينشأ بحد من الطرق، على سبيل المثال:

(أ) المساهم الحق في الاستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق يكون موجوداً عندما تكتمل جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق.

(ب) المساهم الحق في الاستفادة من المساهمات المخفضة في الصندوق أو للصندوق أو المنافع التي تزيد من الصندوق (على سبيل المثال بإضافة مواقع جديدة إلى للصندوق بدون مساهمات إضافية) فهي المتقبل.

(ج) يتوقع المساهم الحصول على منفعة من المساهمات السابقة في المستقبل، بناءً على المستوى الحالي والمرسوم للشاهد، على أنه نظراً لأن المساهمات تتم قبل تكبد إلزام الإزالة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يمنع الاعتراف بأصل يزيد عن الإلتزام.

استنتاج ٢٠ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في الاستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق الموجود عندما يتم إكمال جميع الإزالة أو عند تصفية للصندوق من الممكن أن يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وفي هذه الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه يجب عدم الاعتراف بأصل للحقوق الأخرى في استلام تعويض من الصندوق، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعاطفت مع الاهتمامات التي أيدها المشاركون بأنه قد يحتمل وجود ظروف يبدو فيها أن من المناسب الاعتراف بأصل يزيد عن حق التعويض فقد توصلت إلى أن ذلك أن يكون متوافقاً مع الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (التي تتطلب بأن "المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن مبلغ المخصص") للاعتراف بهذا الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الظروف التي يوجد فيها هذا الأصل الإضافي من المحتمل أن تكون محدودة، وتنطبق فقط عندما يكون للمساهم إمكانية وصول مقيدة لفائض في أصول الصندوق لا تعطيه السيطرة أو السيطرة المشتركة أو تأثير هام على الصندوق، ويتوقع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معظم هذه الأصول لا تلبى مقاييس الاعتراف في الإطار لأنها غير مؤكدة إلى حد كبير ولا يمكن قياسها بشكل موثوق.

استنتاج ٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحجج بأنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين معاملة فائض عندما يعتبر للصندوق أنه شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة وعندما لا يعتبر كذلك، على أن للجنة أشارت إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤثر القيود على الأصول في الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة على الاعتراف بهذه الأصول، وبذلك توصلت إلى أن الفرق في المعاملة بين الصندوق التي تعتبر أنها شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو شركات زميلة وتلك التي تعتبر حق تعويض هو أمر أساسي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا مناسب لأنه في الحالة السابقة يمارس المشاركون درجة من السيطرة ليست متوفرة في الحالة الأخيرة.

الإلتزامات بعمل مساهمات إضافية (الفقرة ١٠)

إستنتاج ٢٢

في بعض الحالات على المعامم للإلتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس معامم آخر .

إستنتاج ٢٣

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه "بالإضمام" إلى الصندوق من الممكن أن يتولى معامم مركز ضامن لمساهمات المساهمين الآخرين، وبذلك يصبح مسؤولاً فردياً وجماعياً عن الإلتزامات المساهمين الآخرين، وهذا الإلتزام هو الإلتزام حالي للمعامم، إلا أن التفتق للصنادير للموارد المرتبط به قد لا يكون محتملاً. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى توازن مع المثال في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تبين أنه "حيث تكون المنشأة مسؤولة جماعياً وفرادياً عن الإلتزام تتم معاملة ذلك الجزء من الإلتزام الذي يتوقع أن تكبیه الأطراف الأخرى على أنه إلتزام محتمل"، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يتم اعتراف للمعامم بالإلتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيعمل مساهمات إضافية، ولشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الإلتزام المحتمل قد ينشأ عندما يتم محاسبة حصة للمعامم في الصندوق على أنها حق تمويض وكما هو الحال حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ وللتفسير - ١٢.

إستنتاج ٢٤

إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الإلتزام بتعويض العجز المحتمل للمساهمين الآخرين هو أداة مالية (أي ضمان مالي) كما هو تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبذلك يجب محاسبته حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وأساس وجهة النظر هذه هي أن على المعامم الإلتزام بتسليم نقد للصندوق، وللصندوق الحق في استلام نقد من المعامم إذا نشأ عجز في المعاممات، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى ما يلي:

(أ) إن الإلتزام للتعاقد بتعويض عجز المساهمين الآخرين هو ضمان مالي، وعقود الضمان المالي التي تكس على إجراء دفعات إذا لم يستطع المدين للقيام بالرفع عند الإستحقاق مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب)

عندما يكون الإلتزام تعاقدياً ولكنه ينشأ نتيجة لأظمة فإنه ليس إلتزاماً مالياً كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، كما أنه ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٢٥

بناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب معاملة إلتزام إجراء مساهمات إضافية في حالة ظروف معينة على أنه إلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

الإفصاح (الفقرات ١١ - ١٣)

إستنتاج ٢٦

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المعامم قد لا يكون قادراً على الوصول إلى أصول للصندوق (بما في ذلك النقد أو معدلات التقد) لعدة سنوات (على سبيل المثال إلى أن يقوم بالإزالة) وقد لا يستطيع ذلك أبداً، وبناءً عليه توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب الإفصاح عن طبيعة حصة المعامم ولتقد على إمكانية الوصول. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا الإفصاح مناسب بنفس المقدار عندما يتم محاسبة حصة معامم في صندوق بأسلوب التوحيد consolidation أو التوحيد النسبي proportional consolidation أو استخدام أسلوب حقوق الملكية لأن قدرة المعامم على الوصول إلى الأصول ذات العلاقة قد تكن مقيدة بالمثل.

تاريخ النفاذ والانتقال (الفقرتان ١٥ و ١٤)

٢٧ استنتاج
اقترحت مسودة التفسير د٤ أنه يجب أن يكون التفسير نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في تاريخ بعد ثلاثة أشهر من إجاز التفسير، وقد نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في رأي بعض المجاوبين بأنه يجب تطبيق التفسير من ١ يناير ٢٠٠٥ (تاريخ أبكر) على أساس أن هذا التاريخ هو الذي ستتبنى، ابتداء منه، العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبذلك فإن تبني هذا التفسير في ذلك الوقت سيحسن من إمكانية المقارنة بين الفترات، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن ممارستها العامة هي السماح على الأقل بثلاثة شهور بين إجاز تفسير وتطبيقه، وذلك لإتاحة المجال أمام المنشآت للحصول على التفسير وتنفيذ أية تغييرات ضرورية في الأنظمة، إلى جانب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اهتمام المجلس بأن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمصادر كجزء من التفسير سيغير "البرنامج الثابت" للمعايير التي هي سارية المفعول للمنشآت التي ستطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في عام ٢٠٠٥، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تطلب وجوب تطبيق التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، مع تشجيع التطبيق المبكر.

٢٨ استنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنه لا يتوقع أن بشكل تنفيذ التفسير مشكلة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨، ولم يخطف المجاوبون على مسودة التفسير د٤ مع هذا الاستنتاج.

التفسير ٦

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الالتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد - مخلفات المعدات
الكهربائية والإلكترونية

المحتويات

الفقرات

التفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الالتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد -
مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية

٥-١	المراجع
٧-٦	الخلفية
٨	النطاق
٩	الموضوع
١٠	الإجماع
١١	تاريخ النفاذ
	الانتقال

أساس المنتجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧

تحتوي الفقرات ١- ١١ على التفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإلتزامات
الناجمة من المشاركة في سوق محدد - مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية، ويراقق التفسير ٦ أساس
الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١ و ٨ - ١٠ من مقدمة التفسير على نطاق وصلاحيّة التفسيرات.

التفسير ٦ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الالتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد-مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ - السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ - المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الخلفية

- ١ تحدد الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن الحدث الملزم هو حدث سابق يؤدي إلى إلتزام حالي ليس لدى المنشأة بديل واقعي لتسويته.
- ٢ تبين الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أنه يتم الاعتراف بالمخصصات فقط للالتزامات الناجمة من الأحداث السابقة القائمة بشكل مستقل عن إجراءات المنشأة المستقبلية.
- ٣ إن إرشاد الاتحاد الأوروبي الخاص بمخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية الذي ينظم جمع ومعالجة واستعادة والتصرف البيئي السليم بمخلفات المعدات أدى إلى نشوء أسئلة بشأن توقيت الاعتراف باللتزام إزالة مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية. يميز الإرشاد بين المخلفات "الجديدة" و "التاريخية"، وبين المخلفات من المنازل الخاصة والمخلفات من مصادر أخرى باستثناء البيوت الخاصة، والمخلفات الجديدة تتعلق بالمنتجات التي تم بيعها بعد ١٣ أغسطس ٢٠٠٥، وكافة المعدات المنزلية التي بيعت قبل ذلك التاريخ تعتبر أنها تسببت في نشوء مخلفات تاريخية لأغراض الإرشاد.
- ٤ يبين الإرشاد أن تكلفة إدارة المخلفات للمعدات المنزلية التاريخية يجب أن يتحملها منتج ذلك النوع من المعدات الموجودة في السوق خلال فترة يتم تحديدها في التشريع المطبق لكل دولة عضو (فترة القياس)، كما يبين الإرشاد أن على كل دولة عضو وضع آلية من أجل أن يساهم المنتجون في التكاليف بشكل تناسبي، "على سبيل المثال حسب نسبة مشاركتها في السوق حسب نوع المعدات".
- ٥ من الممكن تفسير العديد من المصطلحات المستخدمة في التفسير مثل "المشاركة في السوق" و "فترة القياس" بشكل مختلف جداً عن التشريع المطبق للدول الأعضاء الفردية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن يكون طول فترة القياس سنة أو شهراً فقط، وبالمثل قد يختلف قياس المشاركة في السوق ومعادلات حساب الإلتزام في مختلف التشريعات الوطنية، غير أن جميع هذه الأمثلة تؤثر فقط على قياس الإلتزام الذي هو ليس ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

- ٦ يوفر هذا التفسير الإرشادات بشأن الاعتراف في البيانات المالية للمنتجين بالالتزامات عن إدارة المخلفات بموجب الإرشاد الأوروبي الخاص بالمخلفات الكهربائية والإلكترونية فيما يتعلق بمبيعات المعدات المنزلية للتاريخية.

٧ لا يتناول التفسير المخلفات الجديدة أو المخلفات التاريخية من مصادر أخرى باستثناء المنازل الخاصة، والإلتزام عن إدارة المخلفات هذه مغطى بشكل مناسب في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، غير أنه في التشريع الوطني إذا تمت معالجة المخلفات الجديدة من المنازل الخاصة بأسلوب مماثل للمخلفات التاريخية من المنازل الخاصة فإن مبادئ التفسير تنطبق فقط بالرجوع إلى الهرمية في الفقرات ١٠ - ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، كما أن الهرمية في معيار المحاسبة الدولي ٨ مناسبة كذلك للأنظمة الأخرى التي تفرض إلتزامات بطريقة مشابهة لنموذج توزيع التكلفة المحدد في إرشاد الإتحاد الأوروبي.

الموضوع

٨ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تحدد في سياق إزالة المخلفات الكهروإلكترونية ما يشكل حدثاً ملزماً حسب الفقرة ١٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للاعتراف بمخصص لتكاليف إدارة المخلفات:

- صناعة أو بيع للمعدات المنزلية التاريخية ؟
- المشاركة في السوق أثناء فترة القياس ؟
- تحمل تكاليف في أداء أنشطة إدارة المخلفات ؟

الإجماع

٩ إن المشاركة في السوق أثناء فترة القياس هي الحدث الملزم حسب الفقرة ١٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ونتيجة لذلك فإن الإلتزام بتكاليف إدارة المخلفات للمعدات المنزلية التاريخية لا ينشأ عندما يتم صنع أو بيع المنتجات، ونظراً لأن الإلتزام عن المعدات المنزلية التاريخية مرتبط بالمشاركة في السوق أثناء فترة القياس وليس بإنتاج أو بيع البضود التي سيتم التصرف بها فإنه لا يوجد الإلتزام إلا إذا وجدت مشاركة في السوق أثناء فترة القياس، كما أن توقيت الحدث الملزم قد لا يكون معتمداً على الفترة للمعينة التي يتم أثناءها القيام بالأنشطة لإدارة المخلفات وتحمل للتكاليف الخاصة بذلك.

تاريخ النفاذ

١٠ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ ديسمبر ٢٠٠٥ أو بعد ذلك ويشجع للتطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة تبدأ قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الانتقال

١١ تتم المعالجة المحاسبية للتغيرات في المبيعات المحاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨.

أساس الإستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧

يرافق أساس الإستنتاجات هذا التفسير ٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند التوصل إلى إجماع، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج ٢ تم إبلاغ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن إرشاد الإتحاد الأوروبي بشأن مخلفات المعدات للكهربائية والإلكترونية أدى إلى نشوء أسئلة بشأن متى يجب أن يتم الاعتراف بالتزام عن إزالة مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية لسلع معينة، وبناء على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطوير تفسير يوفر الإرشادات فيما يتعلق بما يشكل حدثاً ملزماً في الحالات التي أوجدها الإرشاد.

إستنتاج ٣ وضعت إقتراحات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير ١٠م الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد - مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية الذي نشر في نوفمبر ٢٠٠٤، وقد استلمت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٢ كتاب ملاحظة على الإقتراحات.

إستنتاج ٤ يبين الإرشاد أن المشاركة في السوق أثناء فترة القياس هي التي تسبب في نشوء الإلتزام لمواجهة تكاليف إدارة المخلفات.

إستنتاج ٥ على سبيل المثال منشأة تباع معدات كهربائية في عام ٢٠٠٤ لها مشاركة في السوق مقدارها ٤% لتلك السنة التقويمية، وفيما بعد توقف عملياتها وبذلك لم تعد باقية في السوق عندما خصصت تكاليف إدارة المخلفات لمنتجاتها للمنشأة التي لها مشاركة في السوق مقدارها صفر في عام ٢٠٠٧، والمنشأة التي لها مشاركة في السوق مقدارها صفر عليها إلتزام مقداره صفر، غير أنه إذا دخلت منشأة أخرى سوق المنتجات الإلكترونية في عام ٢٠٠٧ وحقت مشاركة في السوق مقدارها ٣% أثناء تلك الفترة عندئذ سيكون إلتزام المنشأة عن تكاليف إدارة المخلفات من للفترة السابقة ٣% من إجمالي تكاليف إدارة المخلفات المخصصة لعام ٢٠٠٧، حتى بالرغم من أن المنشأة لم تكن في السوق في هذه الفترة، السابقة ولم تنتج أيًا من المنتجات التي خصصت لها تكاليف إدارة المخلفات لعام ٢٠٠٧.

إستنتاج ٦ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أثر نموذج توزيع التكلفة المحدد في الإرشاد هو أن إجراء المبيعات أثناء فترة القياس هو "الحدث الملزم" الذي يتطلب الاعتراف بمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة على مدى فترة القياس، ويحدد إجمالي المبيعات للفترة إلتزام المنشأة عن نسبة من تكاليف إدارة المخلفات المخصصة لتلك الفترة، وفترة القياس مستقلة عن الفترة التي يتم فيها إبلاغ التكلفة للمشاركين في السوق، كما أن توقيت الحدث الملزم قد يكون كذلك مستقلاً عن الفترة المعنية التي يتم فيها القيام بأنشطة إدارة المخلفات وتحمل التكاليف. إن تحمل التكاليف عن أداء أنشطة إدارة المخلفات هو أمر منفصل عن تحمل الإلتزام عن المشاركة في التكلفة النهائية لهذه الأنشطة.

إستنتاج ٧

طلب بعض المشاركين من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر في أثر التشريع الوطني للتالي الممكن: أن تكاليف إدارة المخلفات الممثل عنها المنتج بسبب مشاركة في السوق أثناء فترة معينة (على سبيل المثال عام ٢٠×٦) ليست مبنية على مشاركة المنتج في السوق خلال فترة سابقة (على سبيل المثال عام ٢٠×٥)، وقد اشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن ذلك يؤثر فقط على قياس الالتزام وأن الحدث الملزم لا زال هو المشاركة في السوق أثناء عام ٢٠×٦.

إستنتاج ٨

نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يضعف إستنتاجها المبدأ الذي ينص على أن المنشأة ستستمر في العمل كمنشأة ناجحة، وإذا إستمرت المنشأة في العمل في المستقبل فبها ستعامل تكاليف إجراء ذلك على أنها تكاليف مستقبلية، وبالنسبة لهذه التكاليف المستقبلية تؤكد الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن "البيانات المالية تتناول المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة التقارير وليس مركزها الممكن في المستقبل، وبناء على ذلك لا يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف التي سيتم تحملها للتشغيل في المستقبل".

إستنتاج ٩

نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحجة بأن صنع أو بيع منتجات لاستخدامها في المنازل الخاصة بشكل حدثا سابقا يؤدي إلى نشوء إلزام إستراتيجي وتخصيص تكاليف إدارة المخلفات على أساس المشاركة في السوق سيكون عندئذ مسألة قياس وليس اعتراف، ويؤكد مؤيدوا هذه الحجة تعريف الإلتزام الإستراتيجي في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ويشيرون إلى أنه عند تحديد ما إذا كانت الإجراءات السابقة للمنشأة تتسبب في نشوء إلزام فإنه من الضروري إعتبار ما إذا كان إجراء تغيير في الممارسة هو بديل واقعي، ويعتقد هؤلاء المستجيبون أنه عندما يصبح من الضروري بالنسبة للمنشأة إتخاذ إجراء غير واقعي من أجل تجنب إلزام عندئذ يوجد إلزام إستراتيجي وتجب معالجته محاسبيا.

إستنتاج ١٠

رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الحجة، وتوصلت إلى أن العقد المبين للمشاركة في سوق أثناء فترة قياس مستقبلية لا يؤدي إلى نشوء إلزام إستراتيجي عن تكاليف إدارة المخلفات المستقبلية، وحسب الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يمكن الاعتراف بمخصص فقط فيما يتعلق بالإلتزام ينشأ بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وبالنسبة للمعدات المنزلية للتاريخية ينشأ الإلتزام فقط من خلال الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وإذا لم يكن للمنشأة مشاركة في السوق أثناء فترة القياس فإنه لا يوجد عليها إلزام عن تكاليف إدارة المخلفات الخاصة بمنتجات ذلك النوع الذي صنعه أو باعته في السابق والذي كان خلافا لذلك سيحدث إلزام في فترة القياس تلك، وهذا يفرق بين تكاليف إدارة المخلفات، على سبيل المثال، والاضمانات (انظر المثال ١ في الملحق ج لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧) التي تمثل إلتزاما قانونيا حتى ولو كانت المنشأة موجودة في السوق، وتبعاً لذلك لا يوجد إلزام عن تكاليف إدارة المخلفات المستقبلية إلى أن تشارك المنشأة في السوق أثناء فترة القياس.

التفسير ٧

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

المحتويات

الفقرات

	التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية "إعداد التقارير المالية تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للتقرير المالي في الإقتصائيات ذات التضخم المرتفع
	المراجع
١	الخلفية
٢	المواضيع
٣-٥	الإجماع
٦	تاريخ النفاذ
	أمثلة توضيحية
	أساس الإستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧

تحتوي الفقرات ٦-١ على التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ويرافق للتفسير ٧ أمثلة توضيحية وللمس الاستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١، ٨-١٠ من مقدمة التفسير على نطاق وصلاحيات للتفسيرات.

التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ ضرائب الدخل
- معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

الخلفية

١ يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن كيفية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ في فترة إعداد التقارير التي تحدث فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع في إقتصاد عملة البلد الذي تعمل فيه (Functional Currency) عندما لم يكن ذلك الإقتصاد مرتفع التضخم في الفترة السابقة، لذلك فإن المنشأة تعيد عرض بياناتها المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

المواضيع

٢ المسائل التي تتم معالجتها في هذا التفسير هي كما يلي:

- (أ) كيف يجب تفسير المتطلب "...مبينة حسب وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية" في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ عندما تطبق المنشأة المعيار؟
- (ب) كيف يجب أن تعالج المنشأة محاسبا البنود الإقتصادية للضريبة المؤجلة في بياناتها المالية التي تم إعادة عرضها؟

الإجماع

٣ في فترة إعداد التقارير التي تحدث فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع في إقتصاد العملة في البلد الذي تعمل فيه والذي لم يكن مرتفع التضخم في الفترة السابقة على المنشأة تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ كما لو أن الإقتصاد كان دائما مرتفع التضخم، وبناء على ذلك وفيما يتعلق بالبنود غير النقدية الذي تم قياسها بالتكلفة التاريخية يجب إعادة عرض الميزانية العمومية الإقتصادية للمنشأة في بداية أكثر فترة مبكرة معروضة في البيانات المالية، وذلك لتعكس أثر التضخم من تاريخ إبتلاك الأصول وتحمل الإلتزامات حتى تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير، وبالنسبة للبنود غير النقدية المسجلة في الميزانية العمومية الإقتصادية بمقدار المبالغ الجارية في تاريخ إبستناء تواريخ الإمتلاك أو التحمل. فإنه يجب أن تعكس إعادة العرض تلك بدلا من ذلك، أثر التضخم من التواريخ التي تم بها تحديد هذه المبالغ المسجلة حتى تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير.

* إن تحديد التضخم المرتفع مبني على تقدير المنشأة للمقاييس في الفترة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٤ في تاريخ الميزانية العمومية الختامية يتم الإعتراف ببود الضريبة المؤجلة وقياسها حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢، غير أنه يجب تحديد أرقام الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير المالية كما يلي:

(أ) تقوم المنشأة بإعادة قياس بود للضريبة المؤجلة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ بعد أن تكون قد أعادت عرض المبالغ الإسمية المسجلة لبودها غير النقدية في تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير وذلك بتطبيق وحدة للقياس في ذلك لتاريخ.

(ب) يتم إعادة عرض بود الضريبة المؤجلة التي تم قياسها حسب البند (أ) وذلك لبيان للتغير في وحدة القياس من تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير إلى تاريخ الميزانية العمومية الختامية لتلك الفترة.

تقوم المنشأة بتطبيق الأسلوب في البندين (أ) و(ب) عند إعادة عرض بود للضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية لأية فترات مقارنة مقدمة في البيانات المالية التي تم إعادة عرضها لفترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٥ بعد أن تعيد المنشأة عرض بياناتها المالية التي تم إعادة عرض جميع الأرقام المقابلة في البيانات المالية لفترة تقارير لاحقة بما في ذلك بود للضريبة المؤجلة، وذلك بتطبيق للتغير في وحدة القياس لفترة إعداد التقارير تلك فقط على البيانات المالية التي تم إعادة عرضها لفترة إعداد التقارير السابقة.

تاريخ التنفيذ

٦ على المنشأة تطبيق هذا للتفسير للفرات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠١٦ أو بعد ذلك، ويشجع للتطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا للتفسير على البيانات المالية لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠١٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

التفسير ٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أمثلة توضيحية

يرفق هذا المثال التفسير ٧ ولكنه ليس جزءاً منه.

مثال ١ يوضح هذا المثال إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة عندما تعد المنشأة العرض من أجل بيان آثار التضخم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في إقتصاليات التضخم المرتفع، وحيث أنه يقصد بالمثال فقط إيضاح آليات أسلوب إعادة العرض في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ لبنود الضريبة المؤجلة فإنه لا يوضح للبيانات المالية الكاملة التي تعد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الحقائق

مثال ٢ فيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة التي تم إعادة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤ (قبل إعادة العرض):

٢٠×٣	(أ) ٢٠×٤	إيضاح الميزانية العمومية
مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة	
٤٠٠	٣٠٠	١ الأصول
xxx	xxx	الممتلكات والمصالح
xxx	xxx	والمعدات
		الأصول الأخرى
		إجمالي الأصول
		حقوق الملكية
		والإلتزامات
xxx	xxx	إجمالي حقوق الملكية
		٢ الإلتزامات
٢٠	٣٠	إلتزام الضريبة
xxx	xxx	المؤجلة
xxx	xxx	الإلتزامات الأخرى
		إجمالي الإلتزامات
xxx	xxx	إجمالي حقوق الملكية
		والإلتزامات
... يتبع		

... يتبع

إيضاحات

١ الممتلكات والمصانع والمعدات

تم إبتلاك جميع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في ديسمبر ٢٠٠٢، وتم إستهلاك الممتلكات و المصانع والمعدات على مدى عمرها الإقتصادي وهو خمس سنوات.

٢ التزام الضريبة المؤجلة

تم قياس التزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ البالغ ٣٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق الموقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٣٠٠ وأصلها الضريبي البالغ ٧٠٠، ومعدل الضريبة المطبق هو ٣٠%.

وبالمثل تم قياس إلتزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ البالغ ٢٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق الموقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٤٠٠ وحدة عملة وأصلها الضريبي البالغ ٣٣٣ وحدة عملة.

(١) في هذا المثال المبالغ النقدية المستخدمة ممثلة وحدات العملة.

مثال ٣ لنفترض أن المنشأة حددت وجود تضخم مرتفع على سبيل المثال في إبريل ٢٠٠٤ وإذلك فهي تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ من بداية عام ٢٠٠٤، وتقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية على أساس المؤشرات للسعر وعوامل التحويل:

المؤشرات للعملة للسعر	عوامل التحويل في ٣١
	ديسمبر ٢٠٠٤
ديسمبر ٢٠٠٢ (١)	٩٥
ديسمبر ٢٠٠٣	١٣٥
ديسمبر ٢٠٠٤	٢٢٣
	٢,٣٤٧
	١,٦٥٢
	١,٠٠٠
(١) على سبيل المثال عامل التحويل لشهر ديسمبر ٢٠٠٢ هو $٢٠٣٤٧/٩٥ = ٢٢٢$.	

إعادة العرض

مثال ٤: إن إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة لعام ٢٠٠٤ مبنية على المتطلبات التالية:

- يتم إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات بتطبيق التغير في مؤشر السعر العام من تاريخ الإهلاك حتى تاريخ الميزانية العمومية على تكلفتها التاريخية والإستهلاك المتراكم.
- يجب معالجة الضرائب المؤجلة محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".
- يتم عرض الأرقام المقارنة للممتلكات والمصانع والمعدات لفترة إعداد التقارير السابقة حسب وحدة القياس السائدة في نهاية فترة إعداد التقارير.
- يجب قياس أرقام الضريبة المؤجلة حسب الفقرة ٤ من التفسير.

مثال ٥: بناءً على ذلك تقوم المنشأة بإعادة عرض ميزانيتها العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ كما يلي:

٢٠٠٣	٢٠٠٤	الميزانية العمومية (التي تم إعادة عرضها)	يضاح
مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة	الأصول	
٩٣٩	٧٠٤	الممتلكات والمصانع والمعدات	١
xxx	xxx	الأصول الأخرى	
xxx	xxx	إجمالي الأصول	
		حقوق الملكية والإلتزامات	
xxx	xxx	إجمالي حقوق الملكية	
		الإلتزامات	
١١٧	١٥١	إلتزام الضريبة المؤجل	٢
xxx	xxx	الإلتزامات الأخرى	
xxx	xxx	إجمالي الإلتزامات	
xxx	xxx	إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات	
...	...		

...يتمتع

إيضاحات

١ الممتلكات والمصانع والمعدات

تم شراء كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في ديسمبر ٢٠٠٢ واستهلاكها على مدى فترة خمس سنوات، وقد تمت إعادة عرض تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات لتعكس التغير في المستوى العام للأسعار منذ الإمتلاك، أي أن عامل التحويل هو ٢,٣٤٧ (٩٥/٢٢٣)

التكلفة التاريخية ملايين وحدات العملة	التكلفة التي تم إعادة عرضها ملايين وحدات العملة
٥٠٠ (١٠٠)	١,١٧٤ (٢٣٥)
٤٠٠ (١٠٠)	٩٣٩ (٢٣٥)
٣٠٠	٧٠٤

تكلفة الممتلكات والمصانع
والمعدات
الاستهلاك ٢٠٠٣
المبلغ المسجل في ٣١
ديسمبر
٢٠٠٣
الاستهلاك ٢٠٠٤
المبلغ المسجل في ٣١
ديسمبر ٢٠٠٤

٢ الالتزام الضريبية المؤجلة

تم قياس الالتزام الضريبية المؤجلة الإسمي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ البالغ ٣٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٣٠٠ وحدة عملة وأساسها الضريبي البالغ ٢٠٠ وحدة عملة، وبالمثل تم قياس الالتزام الضريبية المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ البالغ ٢٠ مليون وحدة عملة على أنه الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بين المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات البالغ ٤٠٠ وحدة عملة وأساسها الضريبي البالغ ٣٣٣ وحدة عملة، ومعدل الضريبة المطبق هو ٣٠%.

في البيانات المالية التي تم إعادة عرضها للمنشأة في تاريخ الميزانية العمومية تعيد المنشأة قياس بنود الضريبة المؤجلة حسب الأحكام العامة في معيار المحاسبة الدولي ١٢، أي على أساس ييفقتها المالية التي تم إعادة عرضها، غير أنه نظرا لأن بنود الضريبة المؤجلة هي دالة المبالغ المسجلة للأصول أو الالتزامات وأساسها للضريبة فإن المنشأة لا تستطيع إعادة عرض بنودها الضريبية المؤجلة المقارنة بتطبيق مؤشر عام للأسعار، وبدلا من ذلك في فترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة أسلوب إعادة البيان بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ فإنها تقوم بما يلي: (أ) تعيد قياس بنودها الضريبية المؤجلة للمقارنة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ بعد أن تكون قد أعلنت عرض المبالغ المسجلة الإسمية لبنودها غير النقدية في تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة التقارير المالية الحالية، وذلك بتطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ. (ب) تعيد عرض بنود الضريبة المؤجلة التي أعيد قياسها من أجل التغير في وحدة القياس من تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية للفترة الحالية حتى تاريخ الميزانية العمومية.

...يتمتع

...يبيع

في هذا المثال يتم حساب الالتزام الضريبية المؤجلة التي تم إعادة عرضها كما يلي:

مليون وحدة عملة	في تاريخ الميزانية العمومية
٧٠٤	المبلغ المسجل الذي تم إعادة عرضه للممتلكات والمصانع
(٢٠٠)	والمعدات التي تم إعادة عرضها (انظر الإيضاح ١)
٥٠٤	الأساس الضريبي
١٥١	الفرق المؤقت
	٣٠% معدل الضريبة = الالتزام الضريبية المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

مليون وحدة عملة	أرقام الضريبة المؤجلة المقارنة
٥٦٨	المبلغ المسجل الذي تم إعادة عرضه للممتلكات والمصانع والمعدات إما ١,٤٢١ × ٤٠٠ (معامل التحويل = ١,٤٢١ = ٩٥/١٣٥) أو ١,٦٥٢/٩٣١ (عامل التحويل = ١,٦٥٢ = ١٣٥/٢٢٣)
(٣٣٣)	الأساس الضريبي
٢٣٥	الفرق المؤقت
٧١	٣٠% معدل الضريبة = الالتزام الضريبية المؤجلة التي تم إعادة عرضها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ عند مستوى الأسعار العام في نهاية ٢٠٠٣
١١٧	إلتزام الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ التي تم إعادة عرضها عند مستوى الأسعار العام في نهاية ٢٠٠٤ (عامل التحويل: ١,٦٥٢ = ١٣٥/٢٢٣)

مثال ٦ في هذا المثال تمت زيادة الالتزام الضريبية المؤجلة التي تم إعادة عرضها بمقدار ٣٤ وحدة عملة إلى ١٥١ وحدة عملة من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤، وهذه الزيادة المشمولة في الربح أو الخسارة في ٢٠٠٤ تعكس (أ) أثر التغير في الفرق المؤقت الخاضع للضريبة على لممتلكات والمصانع والمعدات، (ب) خسارة في القوة الشرائية للأساس الضريبي للممتلكات والمصانع والمعدات، ومن الممكن تحليل العنصرين المكونين كما يلي:

مليون وحدة عملة	الأثر على إلتزام الضريبة المؤجلة بسبب الإنخفاض في الفرق المؤقت الخاضع للضريبة على الممتلكات والمصانع والمعدات (-٢٣٥ وحدة عملة + ١٣٣ وحدة عملة) ٣٠%
٣١	خسارة الأساس الضريبي بسبب التضخم في عام ٢٠٠٤ ٣٣٣ وحدة عملة ١,٦٥٢ × - ٣٣٣ وحدة عملة ٣٠% (٦٥)
٣٤	صافي الزيادة في إلتزام الضريبة المؤجلة (يسجل على الربح أو الخسارة في ٢٠٠٤)

إن الخسارة في الأصل الضريبي هي خسارة نقدية، وتوضح الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ذلك كما يلي:

إن الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي تكمل ضمن صافي الدخل، والتعديل على هذه الأصول و الإلتزامات المرتبطة بموجب إتفاق مع التغيرات في الأسعار تم حسب الفقرة ١٣ بقلبه ربح أو خسارة في صافي المركز النقدي، وبنود بيان الدخل الأخرى مثل دخل ومصروف الفقدان وفروقات الصرف الأجنبي المتعلقة بالأموال المستمرة أو المقترضة مرتبطة كذلك بصافي المركز المالي، وبالرغم من أنه يتم الإفصاح عن هذه البنود بشكل مستقل فإنه قد يكون من المفيد إذا تم عرضها مع الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في بيان الدخل.

أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧

يرفق أساس الاستنتاجات هذا للتفسير ٧ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

يستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا إعتبرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

يستنتاج ٢ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقديم إرشادات بشأن كيف يجب على المنشأة إعادة عرض بياناتها المالية عندما تبدأ في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للتقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، وقد كان هناك شك حول ما إذا كان يجب إعادة عرض الميزانية العمومية الافتتاحية في بداية فترة إعداد التقارير لتعكس التغيرات في الأسعار قبل ذلك التاريخ.

يستنتاج ٣ إلى جانب ذلك كان هناك شك حول قياس بنود الضريبة المؤجلة المقارنة في الميزانية العمومية الافتتاحية، وبين معيار المحاسبة الدولي ٢٩ أنه في تاريخ الميزانية العمومية يجب قياس بنود الضريبة المؤجلة في الليانات المالية التي تم إعادة عرضها وذلك حسب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "مترقب الدخل"، غير أنه لم يكن واضحاً كيف يجب أن تعالج المنشأة محاسبياً أرقام الضريبة المؤجلة المقلبة.

يستنتاج ٤ إستجابة لذلك طورت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونشرت مسودة التفسير D5 تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للتقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع للمرة الأولى وذلك من أجل إيداع الجمهور ملاحظاته في مارس ٢٠٠٤، وقد تم إستلام ٣٠ رسالة إستجابة للإقتراحات.

أساس الإجماع

أسلوب إعادة العرض

يستنتاج ٥ عند تطوير مسودة للتفسير D5 أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن غرض إعادة عرض البيانات المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ هو عكس أثر التغيرات في القوة الشرائية العامة على المنشأة، وتبين الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ما يلي:

إن التقرير عن نتائج العمليات والمركز المالي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة عرض أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نص لفترة المحاسبة مضللاً.

ينطبق هذا الغرض على الليانات المالية لفترة إعداد التقارير الأولى التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع في إقتصاد العملة المستخدمة في البلد الذي تعمل فيه، وكذلك على فترات إعداد التقارير اللاحقة (إذا ما زالت مقاييس الإقتصاد المرتفع التضخم يتم تكييفها).

٦ إستنتاج ٦ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معنى الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التي تنص على ما يلي:

...ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية للمنشأة من بداية فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها وجود تضخم مرتفع في البلد الذي يتم فيه تقديم التقارير بملحقه.

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن البعض قد يفسر هذا الحكم على أنه يقيد إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة في فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها وجود تضخم مرتفع، وتبعاً لذلك يجب إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية لتعكس التغير في المؤشر العلم للأسعار لفترة إعداد التقارير فقط وليس للتغيرات في المؤشر العلم للأسعار قبل بدء فترة إعداد التقارير حتى بالرغم من أنه يحتمل أن تكون بعض بنود الميزانية العمومية قد تم إمتلاكها أو تحملها قبل ذلك التاريخ، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن الفقرة ٣٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ تتطلب ما يلي:

يتم إعادة عرض الأرقام المقارنة للفترة السابقة سواء كانت مبنية على التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية بموجب مؤشر أسعار عام بحيث تعرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. كذلك يجب التعبير عن المعلومات الموضح عنها الخاصة بفترات سابقة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير... (تم إضافة التأكيد).

٧ إستنتاج ٧ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عدم الإتساق الممكن بين التقييد في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ والمطلوب في الفقرة ٢٤، وأشارت اللجنة إلى أن الفقرة ٤ هي فترة نطلق تحدد متى يجب على المنشأة الإمتثال للمعيار، وتوضح الفقرة أن المنشأة تطبق متطلبات المعيار على بياناتها المالية من بداية فترة إعداد التقارير حتى تاريخ الميزانية العمومية وليس فقط من التاريخ الذي تحدد به وجود تضخم مرتفع، غير أن الفقرة ٤ لا تتناول إعادة عرض وتقديم البيانات المالية (سواء في تاريخ الميزانية العمومية أو فيما يتعلق بالأرقام المقارنة)، وبذلك فإن الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ لا تستثني من إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية للتغيرات في المستوى العلم للأسعار قبل بداية فترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم.

٨ إستنتاج ٨ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في سياق عرض المعيار يجب أن تكون إعادة عرض البيانات المالية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم متوافقة مع أسلوب إعادة العرض المطبق في الفترات اللاحقة لإعداد التقارير.

٩ إستنتاج ٩ أبدى البعض في ردهم على لمسودة التصور D5 مخاوفهم بشأن ما إذا كان أسلوب إعادة العرض في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ سيكون دائماً علياً بالنسبة لمعدي البيانات المالية وما إذا كان سيوفر معلومات مفيدة للمستخدمين لإتخاذ القرارات، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتفهم هذه المخاوف فقد أشارت اللجنة إلى أن هذه المخاوف عكست نواحي أوسع تتعلق بمحاسبة التضخم المرتفع بشكل عام وليس فيما يتعلق بكيفية تطبيق المنشأة للمعيار الحالي.

١٠ إستنتاج ١٠ برغم ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كيف يجب على المنشأة تطبيق المعيار، على سبيل المثال إذا لم تكن السجلات المفصلة لتواريخ إمتلاك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات متوفرة، وأشارت اللجنة إلى أنه في هذه الحالات تبين الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ما يلي:

...في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون ضرورياً في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار إستخدام تقييم مستقل لتحديد قيمة البود وإستخدامها كأساس لإعادة عرضها.

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه يوجد إستثناء مماثل عندما لا يتوفر مؤشر عام للأسمعار. تبين للفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ما يلي:

...في هذه الحالات قد يكون من الضروري على سبيل المثال استخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المتوقعة نسبيا.

إستنتاج ١١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى نقاش مجلس معايير المحاسبة الدولية ما إذا كان يجب أن يستثنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من آثار إعادة العرض في بيئتها المالية التي تم إعدادها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. تبين الفقرة إستنتاج ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ما يلي:

نقاش البعض أن تكلفة إعادة عرض البيانات المالية لإستيعاب آثار التضخم المرتفع في فترات تسبق تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنوق المنافع، خصوصا إذا لم تعد العملة مرتفعة التضخم، إلا أن المجلس إستنتج أنه يجب طلب إعادة العرض، ذلك أن التضخم المرتفع يمكن أن يجعل البيانات المالية غير المصلحة بدون معنى أو مضللة.

إستنتاج ١٢ غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت كذلك إلى أن المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى تستطيع على سبيل المثال استخدام القيمة العادلة في تاريخ الإنتقال معتبرة إياها تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات، وفي بعض الحالات كذلك تكلفة الممتلكات الإستثمارية والأصول غير الملموسة، وهكذا إذا كانت المنشأة المتبينة للمرة الأولى التي يجب عليها خلافا لذلك تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ عند إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقوم بتطبيق إستثناء القيمة العادلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ فإنها ستقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ فقط للفترات بعد التاريخ الذي حدثت لها القيمة العادلة، ولذلك فإن إعادة القياس هذه ستظل الحاجة إلى أن تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة عرض بيئتها المالية.

إستنتاج ١٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإستثناءات من أسلوب إعادة العرض للعام للمنشآت المعدة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما هو مبين في الفقرة إستنتاج ١٠ أعلاه تقوم بالتطبيق فقط في ظروف معينة، بينما المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى يمكنها دائما إختيار استخدام إستثناء إعادة قياس القيمة للعادلة للممتلكات والمصانع والمعدات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وبرغم ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تطبيق الإستثناءات في المعايير واضح، ولذلك فإن للتوسعة في هذه الإستثناءات في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للسماح للمنشآت المعدة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إختيار إعادة قياس القيمة للعادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عند تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ستطلب تعديلات على المعيار نفسه وليس تفسيراً.

إستنتاج ١٤ قدم المستجيبون لمسودة التفسير ID5 الحجج كذلك بأن الإجراءات كما هي مقترحة في إيضاحها لا تتفق مع محاسبة التغير في عملة البيئة التي تعمل فيها المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، ولتي في رأيهم مشابهة للإنتقال إلى وضع تضخم مرتفع، إلى جانب ذلك أشاروا إلى أن التطبيق بأثر رجعي لا يتفق مع أسلوب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية التي تعالج محاسبيا التغير في وضع التضخم المرتفع بأثر مستقبلي.

إستنتاج ١٥ فيما يتعلق بالإشارة إلى للتغير في عملة البيئة التي تعمل فيها المنشأة أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن وجود تضخم مرتفع يمكن (ولكن ليس بالضرورة) أن يتسبب في هذا التغير، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التغير في عملة البيئة التي تعمل فيها المنشأة هو تغير في العملة التي تستخدم عادة لتحديد أسعار

معاملات المنشأة، وكما تم إيضاحه في الفقرة ٥ إستنتاج ٥ سابقاً عرض إعادة العرض من أجل آثار التضخم المرتفع هو عكس أثر التغيرات في القوة الشرائية في اقتصاد العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة، وبناء على ذلك لا تعتد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تطبيق محاسبة التضخم المرتفع يجب أن تكون بناء على محاسبة التغير في العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة.

١٦ إستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن إشارة المستجيبين إلى التطبيق المحتمل بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية بعكس فقط متطلبات الإستثمار في المنشآت الأجنبية في الإقتصاد ذات التضخم المرتفع، وفي هذه الحالة تشير الفقرة ١١ من بيان معايير المحاسبة المالية ٥٢ ترجمة العملات الأجنبية إلى ما يلي:

تتم إعادة قياس البيانات المالية لمنشأة أجنبية في اقتصاد مرتفع التضخم كما لو أن عملة البلد الأصلي لذي تعمل فيه المنشأة هي عملة التقارير، وبما أن ذلك فإن البيانات المالية لهذه المنشآت يتم إعادة قياسها بالعملة التي تعد فيها المنشأة بياناتها المالية حسب الفقرة ١٠....إن إضافة فنانكدا.

بناء على ذلك بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية تتم إعادة قياس البيانات المالية لمنشأة أجنبية بعملة بلد الجهة المستثمرة فيها، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الأسلوب يختلف عن أسلوب إعادة العرض/ الترجمة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توفر المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية إرشادات مختلفة للمنشآت المعدة للتقارير بالعملة في اقتصاد تعاني عمله من تضخم مرتفع. إن البيان ٣ لمجلس المبادئ المحاسبية للبيانات المالية التي تم إعادة عرضها على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار مبني كذلك على أسلوب إعادة العرض، ويتطلب التطبيق بأثر رجعي كما هو بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لغرض عرض المبالغ المقارنة في عملة عرض مختلفة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنطبق الفقرتان ٤٧ (ب) و ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وفي هذه الحالات متحصل المنشأة على إعفاء من إعادة العرض المطلوبة للأرقام المقارنة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩. توضح الفقرة ٢٢ إستنتاج ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ سبب هذا الإستثناء المحدد كما يلي:

...وإذا كانت أسعار الصرف تعكس بشكل كامل مستويات الأسعار المختلفة بين نظامي الاقتصاد التي ترتبط بهما سيودى منهج التفسير ٢٠ إلى نص المبالغ للبيانات المقارنة كما تم الإبلاغ عنها كمبالغ للسلع الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة، وعلاوة على ذلك، لاحظ المجلس أنه في السنة السابقة تم التعبير عن المبالغ ذات الصلة بعملة العرض غير المتضخمة ولم يكن هناك داع لتغييرها.

١٧ إستنتاج اقترحت مسودة التفسير D5 أن تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ يجب اعتباره أنه تغيير في الظروف وليس تغييراً في السياسة المحاسبية، وقد اعتقد بعض المستجيبين لمسودة التفسير D5 أن ذلك كان غير مترابط منطقياً، ويعود ذلك إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، الفقرة ١٦ تنص على أن التغيير في الظروف ليس تغييراً في السياسات المحاسبية ولن تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ بأثر رجعي، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٩ يحتوي على متطلبات محددة بشأن هذه النقطة كما أثير إليه في الفقرات إستنتاج ٥ - إستنتاج ١٦ سابقاً، وقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع يجب أن يتم إعادة عرضها كما لو أن المنشأة كانت تطبق دائماً أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩، وأعلنت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تأكيد رأيها بأن هذه المعالجة مشابهة للتطبيق بأثر رجعي للتغير في السياسة المحاسبية المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٨.

بنود الضريبة المؤجلة

إستنتاج ١٨ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفير إرشادات بشأن بنود الضريبة المؤجلة عندما تعد المنشأة عرض بياناتها المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٩، وبشكل خاص طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفير إرشادات بشأن قياس بنود الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع.

إستنتاج ١٩ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٣٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ تنص على ما يلي:

قد تؤدي إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار إلى نشوء فروق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي. تتم المحاسبة عن هذه الفروق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ ضرائب الدخل.

بناء على ذلك في تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير تقوم المنشأة بإعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة الخاصة بها على أساس البيانات المالية التي تم إعادة عرضها، وليس بتطبيق أحكام إعادة العرض العامة للبلود النقدية أو البنود غير النقدية، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه لم يكن واضحاً كيف يجب على المنشأة إجراء المعالجة المحاسبية لبنود الضريبة المؤجلة المقارنة الخاصة بها.

إستنتاج ٢٠ عند تطوير مسودة التفسير D5 نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الخيارات التالية:

- (أ) إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة كبنود نقدية،
- (ب) إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة كبنود غير نقدية، أو
- (ج) إعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة كما لو أن إقتصاد العملة للبيئة التي تعمل فيها المنشأة كان دائماً مرتفع التضخم.

إستنتاج ٢١ اقترحت مسودة التفسير D5 أيضاً أن بنود الضريبة المؤجلة ليست بطبيعتها نقدية أو غير نقدية بشكل واضح، ويعود ذلك إلى أن بنود الضريبة المؤجلة تحدد من قبل المبالغ المسجلة للأصول (والإلتزامات) والامس الضريبية، غير أن بعض المستجيبين لمسودة التفسير D5 إعتراضوا على هذا الرأي لأسباب مختلفة، وقد قدم البعض الحجة أن بنود الضريبة المؤجلة بطبيعتها يتم إبتلاعها أو دفعها بعد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة، ولذلك يجب إعتبارها أنها بنود نقدية حسب الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وأشار البعض إلى أن الممارسة العامة هي تصنيف الضرائب المؤجلة على أنها بنود غير نقدية.

إستنتاج ٢٢ عند النظر في تعليقات المستجيبين أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن إستنتاجها في الفقرة إستنتاج ١٧ أعلاه يجب أن ينطبق كذلك على بنود الضريبة المؤجلة، وبكلمات أخرى بنود الضريبة المؤجلة في الميزانية العمومية الإفتتاحية لفترة إعداد التقارير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم مرتفع يجب حسابها كما لو أن البيئة كانت دائماً ذات تضخم مرتفع، أي الخيار (ج) في الفقرة إستنتاج ٢٠، وبالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعترفت بأن بنود الضريبة المؤجلة قد تلبى تعريف البنود النقدية فقد أشارت إلى أن أغراض الخيار (ج) لن تتحقق إذا تمت إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة الإفتتاحية بنفس الأسلوب كما هو مطبق بشكل عام بالنسبة للبنود النقدية.

إستنتاج ٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن بعض المستجيبين لمسودة العرض D5 إقتروا أنه يجب إعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة بعد إعادة عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية مع وحدة للقياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير، وفي رأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هذا الإقتراح (في حالة إلتزام الضريبة المؤجل) سيبلغ في بند الضريبة المؤجلة المعترف به في الميزانية العمومية الإفتتاحية، وتبعاً لذلك سيبين للتكاليف المعترف بها في فترة إعداد التقارير بأقل من قيمتها، ويعود

ذلك إلى أن الخسارة في الأساس الضريبي الناجم من التضخم في فترة إعداد التقارير سيتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية الإقتصادية، وقد أوضحت لجنة تفسيرات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك بالمثال التالي:

في نهاية السنة الأولى تمت إعادة عرض أصل غير مالي حسب وحدة القياس السائدة في ذلك التاريخ، ومبلغه الذي تم إعادة عرضه هو ١٠٠٠ وحدة عملة وأساسه الضريبي هو ٥٠٠ وحدة عملة، وإذا بلغ معدل الضريبة ٣٠% فإن المنشأة ستقوم بإعادة قياس الالتزام الضريبة المؤجلة البالغ ١٥٠ وحدة عملة، وفي السنة الثانية بلغ التضخم ١٠٠%، وإذا افترضنا عدم حدوث أي تغير فإن المنشأة ستعترف في بياناتها المالية التي تم إعادة عرضها بأصل مقداره ٢٠٠٠ وحدة عملة (في كل من تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير وفي الأرقام المقارنة)، وفي تاريخ الميزانية العمومية الختامي أعيد قياس الالتزام الضريبة المؤجلة بمقدار ٤٥٠ وحدة عملة (٢٠٠٠ وحدة عملة - ٥٠٠ وحدة عملة ٣٠%)، غير أنه إذا أعيد قياس الالتزام الضريبة المؤجلة المقارن بعد إعادة عرض الأصل حسب وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية الختامية لفترة إعداد التقارير فإن على المنشأة الاعتراف بالترلم ضريبة مؤجلة إفتتاحي مقداره ٤٥٠ وحدة عملة، وأن يكون هناك أثر على الربح أو الخسارة (٤٥٠ وحدة عملة - ٤٥٠ وحدة عملة). من ناحية أخرى إذا عرضت الأرقام المقارنة كما هو مقترح في مسودة التفسير DS فإن الالتزام الضريبة المؤجلة التي تم إعادة عرضها سيكون ٣٠٠ وحدة عملة (١٠٠٠ وحدة عملة - ٥٠٠ وحدة عملة ٥٠%) (١٠٣٠% + ١٠٠% + ١٥٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك يجب على المنشأة الاعتراف بخسارة مقدارها ١٥٠ وحدة عملة (٤٥٠ وحدة عملة - ٣٠٠ وحدة عملة) وهي خسارة القوة الشرائية من الأساس الضريبي في فترة إعداد التقارير.

إستنتاج ٢٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفترة ١٨ من الملحق أ لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ يوضح ما يلي:

تم إعادة بيان الأصول غير النقدية بموجب وحدة لقياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية (النظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ للتقرير المالي في الإقتصديات ذات التضخم المرتفع) دون إجراء تسوية معادلة للأعراض الضريبية (ملاحظت: (١) تحصل الضريبة المؤجلة إلى بيان الدخل، و (٢) إذا تم إعادة تقييم الأصول غير النقدية، إضافة إلى إعادة البيان، فيجري تحصل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة التقييم إلى حقوق المالكين وتحصيل الضريبة المؤجلة المتعلقة بإعادة العرض في بيان الدخل).

إستنتاج ٢٥ تبعاً لذلك أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إستنتاجها أن إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة المقارنة مستتطلب أن تقوم المنشأة بما يلي: أولاً، إعادة قياس بنود الضريبة المؤجلة الخاصة بها على أسس التباينات المالية لفترة إعداد التقارير المالية السابقة التي أعيد عرضها بتطبيق مؤشر أسعار عام يعكس مستوى الأسعار في نهاية تلك الفترة، وثانياً، يجب على المنشأة إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة المحصورة حسب التغير في المستوى العام للأسعار لفترة إعداد التقارير.

التفسير ٨

اللجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

الفقرات

المحتويات

التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية

نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

المراجع

٥-١

ال خلفية

٦

النطاق

٧

الموضوع

١٢-٨

الإجماع

١٣

تاريخ النفاذ

١٤

الانتقال

أمثلة توضيحية

أساس الاستنتاجات لتفسير لجنة تفسيرات المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية ٨

تحتوي الفقرات ١-١٤ على التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، ويرافق التفسير ٨ مثال إيضاحي ولسان الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١٠-١٨ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيّة للتفسيرات.

التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨: السياسات المحاسبية، للتخيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢: الدفع على أسس الأسهم*

الخلفية

- ١ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على معاملات الدفع على أسس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تحصل على سلع أو خدمات، وتشمل "السلع" المخزون والمواد القابلة للإستهلاك والممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقرة ٥)، وبما لذلك فيما عدا معاملات معينة لا تدخل ضمن نطاق هذا المعيار فهو ينطبق على جميع المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أصولاً غير مالية أو خدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق ملكية للمنشأة. ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ كذلك على المعاملات التي تتحمل فيها المنشأة إلتزامات فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات المستلمة بناء على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة.
- ٢ غير أنه في بعض الحالات قد يكون من الصعب إظهار أن السلع أو الخدمات تم (أو سيتم) إستلامها، فبلى مبيد العثال من الممكن أن تمنح المنشأة أسهما لمنظمة خيرية بدون مقابل، ومن غير الممكن عادة تحديد البضائع أو الخدمات المعنية المستلمة مقابل هذه المعاملة، وقد ينشأ وضع مماثل في المعاملات مع الأطراف الأخرى.
- ٣ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ قياس المعاملات التي تتم فيها دفعات على أساس الأسهم للموظفين بالرجوع للقيمة العادلة للدفعات على أساس الأسهم في تاريخ المنح (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقرة ١١)*، وبذلك لا يطلب من المنشأة أن تقيس بشكل مباشر القيمة العادلة لخدمات الموظفين التي تم إستلامها.
- ٤ بالنسبة للمعاملات التي تتم فيها الدفعات على أساس الأسهم لأطراف عدا عن الموظفين يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إفترضاً قابلاً للتنفيذ أن القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بشكل موثوق به، وفي هذه الحالات يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن يتم قياس المعاملة بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم الطرف المناظر الخدمة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقرة ١٣). وهكذا هناك إفترض ضمني بأن المنشأة تستطيع تحديد السلع أو الخدمات المستلمة من أطراف عدا عن الموظفين، وهذا من شأنه أن يؤثر السؤال ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ينطبق في حالة عدم وجود سلع أو خدمات قابلة للتحديد، وهذا بدوره يؤثر سؤالا آخر: إذا قامت المنشأة بإجراء الدفع على أساس الأسهم ويظهر أن المقابل الذي حدد (إن وجد) أقل من القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم فهل يدل هذا الوضع على أن السلع أو الخدمات تم إستلامها بالرغم من أنها غير محددة بشكل واضح، ولذلك ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؟

* بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية جميع الإشارات إلى الموظفين تشمل الآخرين الذين يقومون بخدمات مماثلة.

٥ تجدر الإشارة إلى أن عبارة "القيمة العادلة المدفوعة على أساس الأسهم" تشير إلى القيمة العادلة للندف المعين على أساس الأسهم المعنية، فعلى سبيل المثال قد يطلب التشريع الحكومي من المنشأة إصدار جزء من أسهمها لمواطني بلد معين والتي يمكن تحويلها فقط لمواطنين آخرين لذلك البلد، فهذا القيد على التحويل قد يؤثر على القيمة العادلة للأسهم المعنية، ولذلك قد يكون لهذه الأسهم قيمة عادلة أقل من القيمة العادلة للأسهم التي هي خلافاً لذلك أسهم مماثلة لا يوجد عليها مثل هذه القيود، وفي هذه الحالة إذا كان سيتم إثارة السؤال في الفقرة ٤ في سياق الأسهم المقيدة فإن العبارة "القيمة العادلة المدفوعة على أساس الأسهم" ستشير للقيمة العادلة للأسهم المقيدة وليس للقيمة العادلة للأسهم الأخرى غير المقيدة.

النطاق

٦ ينطبق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على المعاملات التي منحت فيها المنشأة أو مساهموا المنشأة أدوات حقوق ملكية* أو حصلوا إنتراماً لتحويل الندف أو أصول أخرى مقابل مبالغ بناء على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة، وينطبق هذا التفسير على مثل هذه المعاملات عندما يظهر أن المقابل القابل للتحديد الذي يستلمته المنشأة (أو الذي ستستلمه) بما في ذلك الندف والقيمة العادلة للمقابل غير النقدي القابل للتحديد (إن وجد) أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإنترام الذي تم تحمله، على أن هذا التفسير لا يطبق على المعاملات المستثناة من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ حسب الفقرات ٣-٦ من هذا المعيار.

الموضوع

٧ الموضوع الذي يتناوله التفسير هو ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ينطبق على المعاملات التي لا تستطيع فيها المنشأة أن تحدد بشكل واضح بعض أو جميع السلع أو الخدمات المستلمة.

الإجماع

٨ ينطبق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على معاملات معينة يتم فيها استلام سلع أو خدمات، مثل المعاملات التي تستلم فيها المنشأة سلعاً أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية، وهذا ويشمل المعاملات التي لا تستطيع فيها المنشأة أن تحدد بشكل واضح بعض أو جميع السلع أو الخدمات المستلمة.

٩ في ظل عدم وجود سلع أو خدمات قابلة للتحديد بشكل واضح قد تدل الظروف الأخرى على أن السلع أو الخدمات قد يكون تم (أو سيتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير ٢، وبشكل خاص إذا كان يبدو أن المقابل المستلم أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإنترام الذي تم تحمله، وعادة تدل هذه الحالة على أن المقابل الآخر (أي السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد) تم (أو سيتم) استلامها.

١٠ تقوم المنشأة بقياس السلع أو الخدمات القابلة للتحديد المستلمة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

* تشمل هذه أدوات حقوق الملكية للمنشأة ولشركة الأم للمنشأة والمنشآت الأخرى في نفس المجموعة مثل المنشأة.

١١ تقوم المنشأة بقياس السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد التي تم (أو سيتم) إستلامها على أنها الفرق بين القيمة المعادلة للدفع على أساس الأسهم والقيمة المعادلة لأية سلع أو خدمات قابلة للتحديد تم (أو سيتم) إستلامها.

١٢ تقوم المنشأة بقياس السلع أو الخدمات المستلمة في تاريخ المنح، غير أنه بالنسبة للمعاملات التي تمت تسويتها نقدا تتم إعادة قياس الإلتزام في كل تواريخ إعداد تقارير إلى أن تتم تسويتها

تاريخ النفاذ

١٣ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترة السنوية التي تبدأ في ١ مايو ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويستشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ مايو ٢٠٠٦ فإن عليها الإلتصاح عن هذه الحقيقة.

الانتقال

١٤ على المنشأة تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ مع مراعاة الأحكام الانتقالية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨ أمثلة توضيحية

يرافق هذا المثال للتفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكنه ليس جزءاً منه.

مثال ١ قامت المنشأة بمنح أسهم قيمتها العادلة الإجمالية ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة* لأطراف عدا عن الموظفين الذين هم من جزء معين من المجتمع (الأفراد المحرومين تاريخياً) كوسيلة لتحسين صورتها كشركة مواطنة جيدة، ومن الممكن أن تأخذ المنافع الناجمة من تحسين صورتها أشكالاً متعددة مثل زيادة قاعدة عملائها أو اجتذاب موظفين أو الاحتفاظ بهم أو تحسين أو المحافظة على قدرتها على تقديم العروض بنجاح من أجل عقود الأعمال.

مثال ٢ لا تستطيع المنشأة تحديد المقابل المعين للمستلم، فعلى سبيل المثال لم يتم إستلام نقد أو فرض شروط خدمة، وبناء على ذلك فإن المقابل للمحدد (صفر) لكل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

مثال ٣ بالرغم من أن المنشأة لا تستطيع تحديد أية مبلغ أو خدمات معينة مستلمة فإن الظروف تدل على أن المبلغ أو الخدمات تم (أو سيتم) إستلامها، وبناء على ذلك ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

مثال ٤ في هذه الحالة نظراً لأن المنشأة لا تستطيع تجديد المبلغ أو الخدمات المعينة المستلمة فإن الافتراض القابل للتنفيذ في الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن القيمة العادلة للمبلغ أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بشكل موثوق به لا ينطبق، ويجب على المنشأة بدلاً من ذلك أقول المبلغ أو الخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

* في هذا المثال يتم تقييم المبالغ النقدية بـ "عملة"

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨ أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاج هذا التفسير ٨ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنه ليس جزءاً منه.

إستنتاج ١ يخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

إستنتاج ٢ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الدفع على أساس الأسهم على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلزم فيها المنشأة أو تمتلك سلماً أو خدمات، غير أنه في بعض الحالات قد يكون من الصعب إظهار أن المنشأة إستلمت سلماً أو خدمات، وهذا من شأنه أن يؤثر السؤال ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ينطبق على هذه المعاملات.

إستنتاج ٣ نشأ هذا السؤال في سياق معاملات معينة مشابهة للمعاملة المبينة في المثال الإيضاحي الذي يرافق للتفسير، وقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد ما إذا كانت هذه المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تسبب في إشارة سؤال آخر: إذا قامت المنشأة بإجراء دفع على أساس الأسهم وظهر أن المقابل القابل للتحديد المستلم (إن وجد) أقل من القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم فهل يدل هذا الوضع على أنه تم إستلام سلع أو خدمات، وبناء على ذلك هل ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢٢

إستنتاج ٤ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما طور مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ توصل المجلس إلى أن أعضاء مجلس إدارة المنشأة يتوقعون إستلام بعض السلع أو الخدمات مقابل أدوات حقوق الملكية الصادرة (للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الفقرة إستنتاج ٣٧)، وهذا يعني ضمناً أنه ليس من الضروري تحديد السلع أو الخدمات المعنية التي تم إستلامها مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة للتوصل إلى أنه تم (أو سيتم) إستلام السلع أو الخدمات. إلى جانب ذلك تحدد الفقرة ٨ من المعيار أنه ليس من الضروري أن تتأهل السلع أو الخدمات المستلمة للإعتراف بها كأصل من أجل أن يكون للدفع على أساس الأسهم ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، وفي هذه الحالة يتطلب المعيار الإعتراف بتكلفة السلع أو الخدمات المستلمة أو للمعيار إستلامها كمصرفات.

إستنتاج ٥ تبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يشمل معاملات لا تستطيع فيها المنشأة تحديد بعض أو جميع السلع أو الخدمات المعنية المستلمة، وإذا ظهر أن المقابل المستلم القابل للتحديد أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلتزام الذي تم تحمله فإن هذه الحالة تكل عادة* على أن المقابل الآخر (أي السلع أو الخدمات القابلة للتحديد) تم (أو سيتم) إستلامها.

إستنتاج ٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يفرض أن العوض الذي تم إستلامه مقابل الدفعات على أساس الأسهم يتلق مع القيمة العادلة لهذه الدفعات على أساس الأسهم، فعلى سبيل المثال إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تقدر بشكل موثوق به القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ يتطلب أن تقيس المنشأة القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم الذي تم للحصول على هذه السلع أو الخدمات.

في بعض الحالات يوضح سبب التحويل لماذا لم يتم (أو سيتم) إستلام أية سلعاً أو خدمات، فعلى سبيل المثال يقوم مساهم رئيسي كجزء من تخطيط الممتلكات بتحويل بعض أسهمه إلى عضو في الأسرة، وفي ظل عدم وجود عوامل تكل على أن عضو الأسرة قدم أو يتوقع أن يقدم أية سلع أو خدمات للمنشأة مقابل الأسهم فإن هذه المعاملة تقع خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، وبذلك يكون هذا التفسير.

إستنتاج ٧ أشارت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه ليس من المناسب أو الضروري قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات وكذلك القيمة العادلة للدفع على أساس الأسمه لكل معاملة تستلم فيها المنشأة سلعا أو خدمات من غير الموظفين، غير أنه عندما يظهر أن المعامل الذي تم إستلامه أقل من القيمة العادلة للدفع على أساس الأسمه فقد يكون من الضروري قياس كل من السلع أو الخدمات المستلمة والدفع على أساس الأسمه من أجل قياس قيمة السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة.

إستنتاج ٨ تشترط الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ افتراضا قابلا للنقض بأن السلع أو الخدمات المستلمة يمكن تقييمها بشكل موثوق به، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن السلع أو الخدمات التي هي غير قابلة للتحديد لا يمكن قياسها بشكل موثوق به، ولأن هذا الافتراض القابل للنقض يتعلق فقط بالسلع أو الخدمات القابلة للتحديد.

إستنتاج ٩ أشارت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما تكون السلع أو الخدمات المستلمة قابلة للتحديد فإنه يجب تطبيق المبادئ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، وعندما تكون السلع أو الخدمات المستلمة غير قابلة للتحديد فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخ المنح هو أنسب يوم لأغراض توفير قياس للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد التي تم (أو سيتم) إستلامها.

إستنتاج ١٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن بعض المعاملات تشمل سلعا أو خدمات قابلة للتحديد وغير قابلة للتحديد، وفي هذه الحالة سيكون من الضروري قياس القيمة العادلة للسلع أو لخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة، وذلك في تاريخ المنح، وقياس السلع أو الخدمات القابلة للتحديد حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

إستنتاج ١١ بالنسبة للمعاملات التي يتم تسويتها نقدا والتي يتم إستلام السلع أو الخدمات غير القابلة، للتحديد من الضروري إعادة قياس الالتزام في كل تاريخ تقديم تقارير لاحق من أجل أن يكون متولفا مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

إستنتاج ١٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ فيما يتعلق بالإعتراف بالمصروف الناتج من الدفعات على أساس الأسمه تطبق على السلع أو لخدمات القابلة للتحديد وغير القابلة للتحديد، وبناء على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم إصدار إرشادات إضافية بشأن هذه النقطة.

إستنتاج ١٣ عند النظر في الأحكام الإنتقالية المتعلقة بالجهات التي تتبنى لأول مرة تطبيق التفسير، توصلت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه ليس من الضروري تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١^٦ تبني المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لأن التفسير لن يكون له أثر ما لم يكن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول.

٧- التفسير

ادخال عملة اليورو

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة من المعايير الجديدة أو المعدلة الصادرة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير-٧ لإخلاء عملة اليورو (٧-SIC) مبين في الفقرات ٣ و ٤. إن التفسير-٧ مصاحب لأساس الإنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ادخال عملة اليورو

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ المياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ تقار التقديرات في اسعار صرف العملات الأجنبية (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ ابتداء من ١ يناير ١٩٩٩، وهو البداية الفعلية للاتحاد الاقتصادي والنقدي، ستصبح اليورو عملة مستقلة بذاتها، وستحدد اسعار التحويل بين اليورو والعملات الوطنية للمشاركة بشكل غير قابل للنقض. أي تلغى مخاطر لفروقات الصرف اللاحقة المتعلقة بهذه العملات ابتداء من هذا التاريخ مع استمرار ذلك.

٢ المسألة لخلافية هي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الإنتقال من العملات الوطنية للدول الأعضاء للمشاركة في الاتحاد الأوروبي الى اليورو (٣ الإنتقال).

الإجماع

٣ يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١ فيما يتعلق بترجمة عمليات العملات الأجنبية والبيانات المالية للعمليات الأجنبية بشكل صارم على الإنتقال. وينطبق نفس الأسس المنطقي على تحديد اسعار الصرف عندما تنضم الدول الى الاتحاد الاقتصادي والنقدي في مراحل لاحقة.

٤ يعني هذا بشكل خاص، ما يلي:

- (أ) يجب ان تستمر ترجمة الأصول والالتزامات النقدية بالعملة الأجنبية الناجمة من العمليات الى عملة التقارير بسعر الإغلاق. ويجب الاعتراف بأية فروقات ناجمة في الصرف على أنها دخل او مصروف فوراً، فيما عدا أنه يجب ان يستمر المشروع في تطبيق سياسته المحاسبية الحالية على مكاسب وخسائر الصرف المتعلقة بفقد الصرف الأجنبي المستخدمة لتحوط مخاطر الصرف في العمليات او الالتزامات المستقبلية (تحوطت ترقية)؛
- (ب) يجب ان تستمر فروقات الصرف المتراكمة المتعلقة بترجمة البيانات المالية للوحدات الأجنبية مصنفة على أنها حقوق ملكية، ويجب الاعتراف بها على أنها دخل او مصروف فقط عند التصرف في صافي الاستثمار في المنشأة الأجنبية؛ و
- (ج) يجب عدم ادخال فروقات الصرف الناتجة من ترجمة الالتزامات التي هي بالعملات المشاركة في المبلغ المسجل للأصول ذات العلاقة.

تاريخ الإجماع

لكتوير ١٩٩٧

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ يونيو ١٩٩٨، وتجب محاسبة التغيرات في السجلات المحاسبية حسب المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير - ١٠

المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة
مع الأنشطة التشغيلية

التفسير - ١٠- المساعدة الحكومية-عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية (SIC-١٠) مبين في الفقرات ٣. إن للتفسير - ١٠- مصاحب لأساس الاستنتاج. نطاق ومطابقة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ لمقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة

مع الأنشطة التشغيلية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ " محاسبة المنح الحكومية والإنصاح عن المساعدة الحكومية"

المسألة الخلافية

١ في بعض البلدان قد تهدف المساعدة الحكومية للمشاريع إلى تشجيع أو دعم لنشطة العمل على المدى الطويل إما في مناطق معينة أو قطاعات صناعية. وقد تكون الشروط الخاصة باستلام هذه المساعدة غير متعلقة بالتحديد بالأنشطة التشغيلية للمشروع. ومن الأمثلة على هذه المساعدة تحويل الحكومات للموارد إلى المشاريع:

- (أ) التي تعمل في صناعات محددة؛
- (ب) التي تستمر في العمل في صناعات تمت خصصتها مؤخراً ؛ أو
- (ج) التي تبدأ أو تستمر في القيام بعملها في مناطق غير متطورة.

٢ الموضوع هو ما إذا كانت هذه المساعدة الحكومية "منحة حكومية" ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وعلى ذلك، ما إذا كان يجب محاسبتها حسب هذا المعيار.

الإجماع

٣ تباين المساعدة الحكومية للمشاريع تعريف المنح للحكومة في معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وحتى وإن لم توجد شروط متعلقة بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية عدا عن متطلب التشغيل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة، وعلى ذلك يجب عدم تسجيل هذه المنح مباشرة في حقوق الملكية.

أساس الاستنتاجات

٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٠ -٣- المنح الحكومية أنها مساعدة من الحكومة على شكل تحويلات للموارد إلى المشروع مقابل الإمتثال للمسبق أو المستقبلي لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمشروع، والمتطلب العام للعمل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة من أجل تحقيق الشروط اللازمة للمساعدة الحكومية يشكل هذا الشرط حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ -٣-، وعلى ذلك تقع هذه المساعدة ضمن تعريف المنح الحكومية، وتطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وبشكل خاص الفقرات ١٢ و ٢٠، التي تتناول توقيت الاعتراف كدخل.

تاريخ الإجماع

يناير ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ أغسطس ١٩٩٨. وتجب محاسبة للتغيرات في السياسات المحاسبية حسب المعيار المحاسبة الدولي ٨.

توحيد البيانات المالية- للمنشآت ذات الغرض الخاص

ملاحظة: تحتوي هذه النسخة على التتبعات الناتجة من تعديل التفسير-١٢ من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر في ١١ نوفمبر ٢٠٠٤. تظهر الإضافة الجديدة في الفقرة ٦ تحتها خط أما النص الملغى فيظهر من خلاله خط. كما تم إضافة الفقرات من ١٥-١٥هـ في أسس الإنتاج.

التفسير-٧ توحيد البيانات المالية- المنشآت ذات الغرض الخاص (SIC-١٢) مبين في الفقرات ٨-١٠. إن
 التفسير-١٢ مصاحب لأساس الإنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة للتفسيرات
 مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توحيد البيانات المالية - المنشآت ذات الغرض الخاص

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الرفع على أساس الأسهم"

المسألة الخلافية

١ يمكن تكوين مشروع لتحقيق هدف ضيق ومحدد بشكل جيد (مثال ذلك تنفيذ عقد إيجار ولنشطة تطوير أو توريق مالي securitization لأصول مالية). وهذا المشروع ذي الغرض الخاص قد تلخض شكل شركة أموال أو امانة (ترست) أو شركة تضامن أو مشروع غير مساهم. وكثيراً ما يتم تكوين المشاريع ذي الغرض الخاص مع ترتيبات قانونية تفرض بنوداً صارمة وأحياناً دائمة على صلاحيات اتخاذ القرارات لمجملتها الحاكم أو وصيها أو ادارتها فيما يتعلق بعمليات المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيراً ما تحدد هذه الأحكام أن المياسة التي ترشد الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص لا يمكن تعديلها، من المحتمل فيها عدا من قبل منشئها أو كفيها (أي يعملان بما يسمى "التسيير الذاتي").

٢ كثيراً ما يقوم الكفيل (أو المشروع الذي أسس للمشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بتحويل أصول إلى المشروع ذي الغرض الخاص، ويحصل على حق استخدام الأصول التي تحتفظ بها المشروع ذي الغرض الخاص أو يقوم بإداء خدمات للمشروع ذي الغرض الخاص، بينما قد تقوم الأطراف الأخرى ("مزودو رأس المال") بتقديم التمويل إلى المشروع ذي الغرض الخاص. والمشروع الذي تدخل في عمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص (كثيراً ما تكون المنشئ أو الكفيل) قد يسيطر بالفعل على للمشروع ذي الغرض الخاص.

٣ قد تأخذ حصة ناقصة في المشروع ذي الغرض الخاص على مبيع المثل شكل لداة دين أو أداة حقوق ملكية أو حق مشاركة أو حصة ميثوقة أو عقد إيجار. وقد توفر بعض الحصص المفيدة ببساطة لحاملها سعر عائد ثابت أو مبدن، بينما تعطي حصص أخرى لحاملها حقوقاً أو امكانية الوصول إلى منافع اقتصادية مستقبلية لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص. وفي معظم الحالات يحتفظ المنشئ، أو الكفيل (المشروع الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بحصة ناقصة كبيرة في أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص حتى وإن كانت تمتلك قليلاً أو لا شيء من حقوق الملكية للوحدة ذات الغرض الخاص.

٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، توحيد المنشآت التي يسيطر عليها المشروع المقدم للتقارير. على أن، المعيار لا يقدم إرشادات صريحة بشأن توحيد المشاريع ذات الأغراض الخاص.

٥ إن المسألة هي تحت لية ظروف يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

٦ لا ينطبق هذا التفسير على خطط المنافع لما بعد التوظيف أو خطط تعويض حقوق الملكية خطط منافع الموظفين طويلة الأجل المطبق في المعيار ١٩.

٧ قد يحقق تحويل أصول من المشروع إلى المشروع ذي الغرض الخاص الشروط اللازمة لاعتباره بيعا من قبل ذلك المشروع، وحتى ولو لم يحقق التحويل الشروط اللازمة لاعتباره بيعا فقد تعني أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٧ وهذا التفسير أنه يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص. ولا يتناول هذا التفسير الظروف التي يجب أن تنطبق فيها معاملة البيع بالنسبة للمشروع أو استبعاد نتائج هذا البيع على التوحيد.

الإجماع

٨ يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص عندما يدل موضوع العلاقة بين المشروع والمشروع ذي الغرض الخاص على أن المشروع ذي الغرض الخاص هو تحت سيطرة ذلك المشروع.

٩ ضمن سياق المشروع ذي الغرض الخاص قد تنشأ السيطرة من خلال التحديد المسمى لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص (العمل بالتفسير الذاتي)، ويشير معيار المحاسبة الدولي ٢٧- الفقرة ١٣ إلى عدة ظروف تنتج عنها السيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع نصف صلاحية التصويت أو أقل من ذلك لمشروع آخرى، وبشكل مشابه، قد توجد سيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع لأقل من حقوق الملكية في المشروع ذي الغرض الخاص أو لا شيء منها. ويتطلب تطبيق مفهوم السيطرة في كل حالة الحكم الشخصي في سياق كافة العوامل ذات الصلة.

١٠ بالإضافة إلى الحالات المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧- الفقرة ١٣ قد تكل الظروف التالية على سبيل المثال، على وجود علاقة يسيطر من خلالها للمشروع على المشروع ذي الغرض الخاص، وتبعاً لذلك يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص (تتوفر إرشادات إضافية في الملحق لهذا التفسير):

- (أ) من الناحية الفعلية، يتم إجراء أنشطة للمشروع ذي الغرض الخاص نيابة عن المشروع حسب احتياجات عملها المحددة بحيث يحصل المشروع على المنافع من تشغيل المشروع ذي الغرض الخاص؛
- (ب) من الناحية الفعلية، المشروع له صلاحيات اتخاذ القرارات للحصول على الغالبية العظمى من منافع أنشطة للمشروع ذي الغرض الخاص، أو بوضع لية "تسيير ذاتي" يكون المشروع قد فوض صلاحيات اتخاذ القرارات هذه؛
- (ج) من الناحية الفعلية، المشروع له حقوق الحصول على الغالبية العظمى لمنافع الوحدة ذات الغرض الخاص، ولذلك قد تتعرض للخاطرة الملازمة لأنشطة الوحدة ذات الغرض الخاص، أو
- (د) من الناحية الفعلية، يحتفظ المشروع بغالبية المخاطر المتبقية أو الخاصة بالملكية المتعلقة بالوحدة ذات الغرض الخاص أو بأصولها من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

١١ [تم إلغاؤها]

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضع إشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٤٨، عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط كما تم إضافة الفقرات من ١١٥-١١٥-أ إلى هذا التصميم من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أما التعديلات على التصميم-١٢ تم إصدارها في ١١ نوفمبر ٢٠٠٤.

١٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١١-١٢ أن "المشروع-الأم-الذي يسيطر بيلان مالية موحدة يجب أن تشمل جميع الشركات التابعة والمنشأة الأم"، ويعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤-٦ المشروع الأم أنه "المشروع الذي يسيطر عليه مشروع آخر"، ويعرف الشركة التابعة أنها "المشروع الذي يتضمن المنشآت المحدودة ومنشآت التضامن، التي يسيطر عليه مشروع آخر (يعرف بالمشروع الأم) ويسيطر من خلال أن له "صلاحية حكم السياسات المالية والتشغيلية لمشروع من أجل الحصول على منافع من أنشطتها"، وتتطلب الفقرة ٣٥ من الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرة ١٠-ب (٢) -فقرة ٤-٦-ب (٢) -المطل-عام ١٩٩٧- أن تتم محاسبة للمصليات والأحداث الأخرى حسب موضوعاتها وحقيقتها الإقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.

١٣ تتطلب السيطرة على مشروع آخر وجود القدرة على إدارة أو السيطرة على اتخاذ القرارات فيها بغض النظر عما إذا كانت تتم ممارسة هذه الصلاحية بالفعل، على أنه بموجب التعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤-٦ لا تكفي القدرة على حكم اتخاذ القرارات لوحدها لتحقيق السيطرة. ويجب أن يرافق القدرة على حكم اتخاذ القرارات هدف للحصول على المنافع من أنشطة المشروع .

١٤ في كثير من الأحيان تعمل للوحدات ذات الغرض الخاص بطريقة محددة مسلفاً بحيث لا يوجد لأي مشروع السلطة الصريحة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص بعد تكوينها (أي أنها تعمل بموجب تمثيل ذاتي*). وبالفعل كافة الحقوق، والالتزامات، ونواحي الأنشطة التي يمكن السيطرة عليها يتم تعريفها وتحديدها مسبقاً من خلال الأحكام المتعلقة المحددة أو المجنولة عند التبدلية، ففي هذه الظروف قد توجد السيطرة للجهة الكفيلة أو الآخرين مع حصة نافعة بالرغم من أنه قد يكون من الصعب تقييمهما بشكل خاص لأن كافة الأنشطة محددة بالفعل مسبقاً، على أن التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال آلية "التسيير الذاتي" كثيراً ما يقدم الدليل على أن القدرة على السيطرة قد تمت ممارستها من قبل الجهة التي لجرت لتحديد المسبق لمنفعتها الخاصة عند تكوين المشروع ذي الغرض الخاص ويتم الإبقاء عليها.

١٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧-فقرة ١٣-ب (ب) أنه يجب استثناء شركة تابعة من التوحيد عندما تعمل تحت قيود صارمة على المدى الطويل تمنعها إلى حد كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المشروع الأم. وكثيراً ما يكون التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من قبل المشروع (الكفيل أو طرفه) أمر له صفة نافعة. انظر إلى السيطرة على الأنشطة المستمرة كما حددنا ذلك المروج ولا يسلح نوع القيود المشار إليها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧-فقرة ١٣-ب (ب).

١١٥ في عام ٢٠٠٤ عدلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نطاق التصميم-١٢، وهذا التعديل نافذ المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، إلا إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لفترة أبكر، وفي هذه الحالة يكون التعديل ساري المفعول لتلك الفترة الأبكر، وقبل هذا التعديل استثنى التصميم-١٢ من نطاله خطط تعويض حقوق الملكية وخطط المنافع

لما بعد انتهاء الخدمة، وتلخص الفقرات ١٥-ب-١٥-أ اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى اجتماع لها لتعديل نطق للتفسير - ١٢، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

١٥-ب طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتبار ما إذا كان الاستثناء من النطاق في التفسير - ١٢ لخطط تعويض حقوق الملكية يجب إلغاؤه عندما يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول، وقد تم استثناء خطط تعويض حقوق الملكية من نطاق التفسير - ١٢ لأنها كانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩ ولم يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية، على أنه عندما أصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ لم يعد ينطبق على خطط تعويض حقوق الملكية، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية.

١٥-ج كذلك عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لبيان أن الفقرتين ٣٣، ٣٤-أ اللتين تتعلقان بمعاملة سهم الخزينة يجب تطبيقها على سهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو المفاة فيما يتعلق خيار الأسهم للموظفين وكافة الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، على أنه في بعض الحالات من الممكن حمل هذه الأسهم من قبل صندوق لثمان منافع موظفين employee benefit trust (أو منشأة مشابهة) تؤسسها المنشأة لأغراض ترتيباتها الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، إن إلغاء الاستثناء من النطاق في التفسير - ١٢ يتطلب من المنشأة التي تسيطر على صندوق الائتمان هذا دمج الائتمان، وبإجراء ذلك تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على سهم الخزينة التي يحملها صندوق الائتمان.

١٥-د قررت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التأكيد من التماسك ما بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢، ونطاق للتفسير - ١٢ يجب تحديده بواسطة إزالة استثناء خطط تعويض حقوق الملكية.

١٥-هـ في نفس الوقت ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الاستثناء من النطاق في التفسير - ١٢ لخطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن التفسير - ١٢ لم يستثنى خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى من نطاقه فإنه برغم ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن تعالج هذه الخطط محاسبياً بأسلوب مشابه لمحاسبة خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة وبناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لضمان الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجب أن ينطبق الاستثناء من النطاق كذلك خطط منافع الموظفين طويلة الأجل.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة للتغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

على المنشأة تطبيق التعديلات للحصول في الفقرة ٦ للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. إذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لفترات أبكر يجب عليها تطبيق هذه التعديلات على تلك الفترة.

ملحق التفسير - ١٢

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير - ١٢.

مؤشرات السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص

يقصد بالأمثلة في الفقرة ١٠ من هذا التفسير بيان أنواع الظروف التي يجب أخذها في الاعتبار عند تقييم ترتيب معين في ضوء مبدأ الموضوع فوق الشكل. ولا يقصد بالإرشادات المقدمة في التفسير وفي هذا الملحق أن تستخدم كقائمة فحص شاملة للظروف التي يجب تليينها تراكمياً من أجل طلب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

(أ) الأنشطة

يتم القيام بالأنشطة للمشروع ذي الغرض الخاص، في جوهرها نيابة عن المشروع المقدم للتقارير، الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص بشكل مباشر أو غير مباشر حسب احتياجات عملها المحددة.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- يعمل المشروع ذي الغرض الخاص بشكل رئيسي لتوفير مصدر رأسمال طويل الأجل لمشروع أو تمويل لدعم العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية؛ أو
- يقوم المشروع ذي الغرض الخاص، بتوفير إمداد من البضائع أو الخدمات التي تتفق مع العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية للمشروع، والتي بدون وجود المشروع ذي الغرض الخاص كان سيتم تقديمها من قبل المشروع نفسه.

إن الاعتماد الاقتصادي لمشروع على المشروع المقدم للتقارير (مثل علاقات الموردين مع عميل مهم) لا يؤدي بحد ذاته إلى السيطرة.

(ب) اتخاذ القرارات

تملك المشروع المقدم للتقارير، من الناحية الجوهرية، صلاحيات اتخاذ القرارات للسيطرة أو الحصول على للسيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص أو أصولها، بما في ذلك صلاحيات اتخاذ قرارات معينة تبرز إلى الوجود بعد تكوين المشروع ذي الغرض الخاص. وصلاحيات اتخاذ القرارات هذه قد تكون تم تلويصها بالقائمة آلية "تسيير ذاتي".

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- صلاحية حل المشروع ذي الغرض الخاص من جانب واحد؛
- صلاحية تغيير ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الدلخية؛ أو
- صلاحية نقض تغييرات مقترحة في ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الدلخية.

(ج) المبالغ

المشروع المقدم للتقارير له من الناحية الجوهرية حقوق الحصول على غالبية المنافع من أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال تشريع أو عقد أو اتفاقية أو سند ائتمان (trust deed) أو أي خطة أخرى أو ترتيب أو وسيلة. وهذه الحقوق في منافع المشروع ذي الغرض الخاص قد تكون مؤشرات على السيطرة عندما تكون محددة لصالح المشروع المرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص ويكون المشروع ذي الغرض الخاص في وضع يحصل فيه على هذه المنافع من الأداء المالي للمشروع ذي الغرض الخاص.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- حقوق في غالبية أية منافع اقتصادية يوزعها المشروع على شكل صافي تنقذت نقدية مستقبلية أو صافي أصول أو منافع اقتصادية أخرى؛ أو
- حقوق في غالبية الحصص المتبقية في التوزيعات المتبقية المجدولة أو في تصفية المشروع ذي الغرض الخاص.

(د) المخاطر

من الممكن الحصول على مؤشر على السيطرة بتقييم مخاطر كل طرف مرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيراً، ما يضمن للمشروع المقدم للتقارير عائدًا أو حماية لتمامية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المشروع ذي الغرض الخاص إلى مستثمرين خارجيين يقدمون عملياً كافة رأسمال المشروع ذي الغرض الخاص. ونتيجة للضمنان يحتفظ المشروع بمخاطر متبقية أو مخاطر ملكية والمستثمرون يكونون من التلحية العملية فقط مقرضين لأن تعرضهم للمكاسب والخسائر محدود.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- مزودوا رأس المال ليس لهم حصة كبيرة في أصول المشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليس لهم حقوق في المنافع الاقتصادية المستقبلية للمشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليسوا معرضين ملدياً للمخاطر اللازمة لصافي الأصول المحددة أو عمليات المشروع ذي الغرض الخاص؛ أو
- من التلحية الفعلية، يستلم مزودوا رأس المال بشكل رئيسي مقابلًا مساوياً لعائد المقرض من خلال حصة في دين أو في حقوق الملكية.

التفسير - ١٣

الوحدات تحت السيطرة المشتركة -

المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمحللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير-١٣ الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المصاحبات غير النقدية المشاركين في مشروع مشترك (SIC-١٣) مبين في الفقرات ٥-٧. إن التفسير- ١٣ مصاحب لأساس الإنتاج. نطاق وملاطمة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التفسير - ١٣

الوحدات تحت السيطرة المشتركة -

المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"

المسألة الخلافية

١ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ إلى كل من المساهمات والمبيعات بين مشارك في مشروع مشترك والمشروع المشترك كما يلي: عندما يساهم مشارك في مشروع مشترك كأصول أو يبيعها للمشروع المشترك فإن الاعتراف بأي جزء من مكسب أو خسارة من العملية يجب أن يعكس موضوع العملية، إضافة إلى ذلك يقول معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٢٤ أن "المشروع تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك تشمل إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو مشروع آخر لكل مشارك في المشروع المشترك حصة فيها"، ولا توجد إرشادات صريحة بشأن الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

٢ للمساهمات في المشروع تحت السيطرة المشتركة هي تحويلات للأصول من قبل المشاركين في المشروع المشترك مقابل حصة حقوق ملكية في المشروع تحت لسيطرة المشتركة، ومن الممكن أن تأخذ هذه المساهمات أشكالاً مختلفة، فقد تتم المساهمات في نفس الوقت من قبل المشاركين في المشروع المشترك إما عند تأسيس للمشروع تحت السيطرة المشتركة أو لاحقاً لذلك، والمقابل الذي يستلمه مارك (مشاركون) في المشروع المشترك مقابل الأصول التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة قد يشمل كذلك النقد أو مقابلاً آخر لا يعتمد على التكتفلات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة ("مقابل إضافي").

٣ المسائل الخلافية هي:

(أ) متى يجب الاعتراف بالجزء المناسب من المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المساهمة بأصل غير مشروع في وحدة تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة من قبل المشارك في المشروع المشترك في بيان الدخل؟

(ب) كيف يجب محاسبة المقابل الإضافي من قبل المشارك في المشروع المشترك؟

(ج) كيف يجب عرض أي مكسب أو خسارة غير محققة في البيانات المالية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

٤ يتناول هذا التفسير محاسبة المشارك في مشروع مشترك الخاصة بالمساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبته باستخدام إما أسلوب حقوق الملكية أو التوحيد للتتابعي.

الإجماع

٥ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ على المساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف في بيان الدخل للفترة بجزء من المكسب أو الخسارة التي تعزى لحصص حقوق الملكية للمشاركين الآخرين في المشروع المشترك فيما عدا:

(أ) عندما لا يتم تحويل مخاطر ومكافآت ملكية الأصل (الأصول) غير النقدية التي تمت المعاملة بها إلى المشروع تحت السيطرة المشتركة؛ أو

(ب) عندما لا يمكن قياس المكسب أو الخسارة من المعاملة غير النقدية بشكل موثوق به؛ أو

(ج) عندما تكون المعاملة تنفرد إلى جوهر تجاري، كما تم وصفه في معيار المحاسبة الدولي ١٦، *الممتلكات والمصانع والمعدات*.

حيث ينطبق أي من الاستثناءات في (أ) إلى (ج) يعتبر المكسب أو الخسارة غير محققة، ولذلك لا يتم الاعتراف بها في بيان الدخل إلا إذا تطبقت الفقرة (٦) كذلك.

٦ إذا، استلم مشترك في مشروع مشترك أصول نقدية أو غير نقدية غير مشبهة للأصول التي ساهم بها بالإضافة إلى استلام حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فإنه يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف بجزء مناسب من المكسب أو الخسارة من العملية في الربح أو الخسارة.

٧ يجب استبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المعاملة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل هذه الأصول بموجب أسلوب التوحيد التأسيسي أو مقابل الاستثمار بموجب أسلوب حقوق الملكية. وهذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة يجب عدم عرضها على أنها مكاسب أو خسائر موجلة في الميزانية العمومية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

أساس الاستنتاجات

/ إن النص الأصلي موضع بذارة ليعكس مرحلة معيار المحاسبة الدولي ١٦ و المعيار ٣١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط /

٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ٣٩ أنه بينما يتم الاحتفاظ بالأصول في المشروع المشترك يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف فقط بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة الذي يعزى لحصص المشاركين الآخرين في المشروع المشترك، ويتم الاعتراف بالخسائر الإضافية إذا تطلبت ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ٣٩.

٩ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ٣٩ إلى تحويل "المخاطر والمكافآت الهامة للملكية" كشرط للاعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة من العمليات بين المشاركين في المشروع المشترك والمشاركين المشتركة. ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٦ (أ) إلى (د) على لملة على الحالات التي لا يتم فيها تحويل مخاطر ومكافآت الملكية، وينطبق هذا الإرشاد كذلك قياسا على ذلك على الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة، وحيث أن المشارك في المشروع المشترك يشارك في السيطرة المشتركة على المشروع تحت السيطرة المشتركة فإنه يحتفظ ببعض "المشاركة الإدارية المستمرة" في الأصل المحول، على أن هذا بشكل عام لا يحول دون الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر حيث أن السيطرة المشتركة لا تشكل سيطرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية (معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٤ (ب)).

١٠ تبين للفقرة ٩٢ من *الاطر*: يتم الاعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تتشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلقة بزيادة في أصل أو انخفاض في مطلوب يمكن قياسها بشكل موثوق به. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ - الفقرة ١٤ (ج) بين شروط أخرى وجوب الاعتراف بالإيراد من بيع

البضائع عندما يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به^١. وينطبق متطلب القياس الموثوق به كذلك على الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمة أصول غير نقدية في مشروع تحت سيطرة مشتركة.

١١ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٨- للفرقة ١٢ أنه "علما تتم مبادلة أو مقايضة بضائع وخدمات ببضائع وخدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلتين لا يعتبر التبادل أنه عملية تولد إيرادا". ويقول معيار المحاسبة الدولي ١٦- للفرقة ٢٢: "يمكن امتلاك بند ممتلكات أو مصانع أو معدات مقابل أصل مماثل له لاستعمال مستقل في نفس خط العمل وله قيمة عالية مماثلة، كما يمكن بيع بند ممتلكات ومصانع ومعدات مقابل حصة حقوق ملكية في أصل مستقل، وفي كلا الحالتين حيث أن عملية الحصول على الأرباح غير مكتملة لا يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من العملية". وينطبق نص الأساس المنطقي على مساهمة أصول غير نقدية حيث أن المساهمة في مشروع تحت السيطرة المشتركة هي في جوهرها تبادل للأصول مع المشاركين الآخرين في المشروع المشترك عند مستوى المشروع تحت السيطرة المشتركة.

١٢ إلى الحد الذي يستلم به كذلك المشاركون في مشروع مشترك نقدا أو أصول غير نقدية غير مماثلة للأصول التي تمت المساهمة بها بالإضافة إلى حصص حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي لا يعتمد تحقيقها على التكتلات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فإن عملية الحصول على الأرباح تكون مكتملة. وتبعاً لذلك يتم الاعتراف بالجزء المناسب من المكسب أو المساهمة غير النقدية في الربح أو الخسارة للفترة.

١٣ ليس من المناسب عرض المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة كبنود مؤجلة حيث أن هذه البنود لا تلبي مقاييس الاعتراف للأصول أو الإلتزامات كما هي معرفة في الإطار (الفرقات ٥٣ إلى ٦٤ والفرقات ٨٩ إلى ٩١).

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفرقات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التغيرات في المعلومات المحاسبية بما يتفق مع لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٤ يتم تطبيق التعديلات على محاسبة معاملات المساهمة غير النقدية المحددة في الفرقة ٥ بآثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية.

١٥ تقوم المنشأة بتطبيق التعديلات على هذا التفسير التي وردت في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصالح والمعدات" للفرقات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار لفترة مبكرة، ينبغي عليها تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

^١ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصالح والمعدات" كما هو ملحق من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠٠٣ من المنشأة أن تقوم بقياس بند الممتلكات والمصالح والمعدات الذي يتم شراؤه مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة المدركة إذا انقضت معاملة التبادل إلى الجوهري التجاري، وقيمت المنشأة سابقا بقياس هذا الأصل المشتري بالقيمة المدركة إلا إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة.

التفسير - ١٥

عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير-١٥ عقود الإيجار التشغيلية-الحوافز (SIC-١٥) مبين في الفقرات ٢-٦. إن التفسير-١٥ مصاحب لأساس الاستنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "المليارات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ عند التفاوض بشأن عقد إيجار تشغيلي جديد أو مجدد يمكن للمؤجر توفير الحوافز للمستأجر للدخول في الاتفاقية. والأمثلة على هذه الحوافز دفعة مقدمة إلى المستأجر أو تسديد أو تحمل المؤجر لتكاليف المستأجر (مثل تكاليف تغيير الموقع وتصنيفات الحيازة الإيجارية والتكاليف المتعلقة بالتزام إيجار قائم سابقاً على المستأجر). وبالتالي من الممكن أن يتم الاتفاق على الفترات الأولية لمدة التأجير لتكون بدون اجرة أو بأجرة مخفضة.

٢ المسألة الخلافية هي كيف يجب الإعراف بالحوافز في عقد إيجار تشغيلي في البيانات المالية لكل من للمستأجر والمؤجر.

الإجماع

٣ يجب الإعراف بكافة الحوافز للاتفاقية بشأن عقد الإيجار التشغيلي الجديدة أو مديدة على أنها جزء لا يتجزأ من صفاتي العوض المتفق عليه لاستعمال الأصل المؤجر بغض النظر عن طبيعة أو شكل الحافز أو توقيت الدفعات.

٤ يجب على المستأجر الإعراف بالجمالي تكلفة الحوافز على أنها تخفيض لدخل الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني الذي تتلصص بموجبه منفعة الأصل المؤجر.

٥ يجب على المستأجر الإعراف بالجمالي منفعة الحوافز على أنها تخفيض لمصروف الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستأجر من استعمال الأصل للمؤجر.

٦ التكاليف التي يتحملها المستأجر، بما في ذلك التكاليف المتوقعة بإيجار قائم سابقاً (مثل تلك تكاليف الإنهاء أو تغيير الموقع أو تصنيفات الحيازة الإيجارية) يجب أن تتم محاسبتها من قبل المستأجر حسب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق على هذه التكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتم استردادها بشكل فعال من خلال ترتيب حوافز.

أساس الاستنتاجات

[ابن النص الأصلي موضع إشارة لعكس مرحلة معيار المحاسبة الدولي ٨، و ١٧ و ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

٧ تبين الفقرة ٣٥ من الإطار أنه إذا كان يجب أن تمثل المعلومات بأمانة العملية والأحداث التي تدعي أنها تمثلها فإنه من الضروري محاسبة وعرض العمليات حسب موضوعها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤-٢٠٠٣ (ب) (٢) ٨، ١٠ الفقرة (ب) (٢) كذلك تطبيق السياسات المحاسبية التي تعكس الجوهر الاقتصادي.

٨ تتطلب الفقرة ٢٢ من الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ١ فقرة ٢٥ اعداد البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٢٣ ٢٥ ومعيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٥٠ ٤٤ الأساس الذي يجب على المستأجرين والمؤجرين على التوالي بموجبه الاعتراف بالمبلغ المستحق الدفع أو الاستلام بموجب عقود الإيجار التشغيلية.

٩ إن الجوهر الأساسي للإيجار التشغيلي هو أن المؤجر والمستأجر يتبادلان استعمال الأصل لفترة محددة بمقابل هو صافي مبلغ من النقود. والفترات المحاسبية التي يتم فيها الاعتراف بصافي هذا المبلغ من قبل أما المؤجر أو للمستأجر لا تتأثر بشكل الاتفاقية أو بتوقيت الدفعات، والدفعات التي يجريها المؤجر إلى المستأجر أو نوبة عنه أو الصومات في تكلفة الإيجار التي يجريها المؤجر كحوافز للاتفاق على عقد إيجار جديد أو محدد هي جزء لا يتجزأ من صافي المبلغ المستحق الاستلام أو للدفع بموجب عقد الإيجار التشغيلي.

١٠ التكاليف التي يتحملها المؤجر كحوافز للاتفاق على عقود إيجار تشغيلية جديدة أو مجددة لا تعتبر لها جزء من تلك التكاليف الأولية التي يمكن الاعتراف بها كصروف في بيان الدخل في الفترة التي تم تسجلها التي يتم إضافتها إلى المبلغ المرحل للأصل للمؤجر ويترف بها في المصروفات طوال مدة الإيجار على نفس الأساس الذي يقوم عليه دخل الإيجار بما يتفق مع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٤٥٢ ٤٤، وتحمل المؤجر تكاليف أولية مثل التكاليف المباشرة للإدارة أو الإعلان أو الرسوم الاستشارية أو القانونية للإعداد لمعد، بينما الحوافز في عقد إيجار تشغيلي تتعلق في جوهرها بالمقابل عن استخدام الأصل للمؤجر.

١١ تتم محاسبة التكاليف التي يتحملها المستأجر نوبة عن نفسه باستخدام متطلبات الاعتراف المنطقية. فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بتكاليف تغيير الموقع على أنها مصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها. ولا تعتمد محاسبة هذه التكاليف على ما إذا كان يتم أو لا يتم استرداد هذه التكاليف من خلال ترتيب حوافز حيث أنها لا تتعلق بالعوض مقابل استخدام الأصل للمؤجر.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول لفترات التأجيل التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ.

ملحق التفسير-١٥

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -١٥.

مثال تطبيقي على التفسير - ١٥

مثال ١

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد. حيث وافق المؤجر أن يسد نفقات نقل مكان موضوع الإيجار كحافز لتشجيع المستأجر في الدخول بالعقد الجديد. حيث بلغت تكاليف نقل مكان موضوع الإيجار ١,٠٠٠، مدة العقد ١٠ سنوات ويقسط سنوي ثابت ٢,٠٠٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

إعترف المستأجر بنفقات نقل مكان بموضوع عقد الإيجار والبالغ ١,٠٠٠ كمصاريف المنة الأولى. المبلغ المتبقي ١٩,٠٠٠ يتكون من ٢,٠٠٠ لكل من الـ ١٠ سنوات موضوع العقد ناقصاً ١,٠٠٠ تكاليف تغيير مكان موضوع العقد التي اعتبرها المؤجر حافزاً للمستأجر للدخول في العقد. كل من المؤجر والمستأجر سيتبادلان صافي مبلغ للتأجير الـ ١٩,٠٠٠ كإيجار لموضوع العقد ولمدة ١٠ سنوات مستخدمين طريقة الإطفاء الفردية تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و ٥ من هذا التفسير.

مثال ٢

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد، حيث وافق المؤجر على إعطاء المستأجر من دفع الإيجار لمدة الثلاث سنوات الأولى كحافز للمستأجر للدخول في العقد الجديد. مدة العقد الجديد ٢٠ سنة يقسط سنوي معدله ٥,٠٠٠ في السنة وللمنوعات من السنة ٤ إلى السنة ٢٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

صافي البديل والبالغ ٨٥,٠٠٠ يمثل ٥,٠٠٠ بدل إيجار سنوي ولمدة ١٧ سنة. وافق كل من المؤجر والمستأجر بأن صافي البديل البالغ ٨٥,٠٠٠ يغطي مدة ٢٠ سنة إجارية مستخدمين الطريقة الفردية لإطفاء مبلغ الإيجار تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و ٥ من هذا التفسير.

التفسير - ٢١

ضرائب الدخل - استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمطلّة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير - ٢١ - ضرائب الدخل - استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك (SIC-٢١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير - ٢١ - مصاحب لأساس الاستنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدوائية لإعداد التقارير المالية.

التفسير - ٢١

ضرائب الدخل - استرداد الأصول المعاد تقييمها

وغير القابلة للإستهلاك

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ للسياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات للمحاسبية والأخطاء
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "للممتلكات، والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

- ١ وفقا للفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، يجب أن تعكس الآثار الضريبية التي تنشأ عن الطريقة التي من خلالها تتوقع المنشأة في تاريخ الميزانية استرداد أو سداد مبلغ الأصول والخصوم الذي يؤدي إلى وجود فروقات مؤقتة.
- ٢ تبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولية ١٢ أن إعادة تقييم أي من الأصول لا تؤثر دائما على الأرباح الضريبية (الخصائر الضريبية) في فترة إعادة التقييم وأنه قد لا يتوجب تعديل القاعدة الضريبية نتيجة لإعادة التقييم. ومع هذا فإن الاسترداد المستقبلي للمبلغ المسجل سيكون خاضعا للضريبة، وسيكون أي فرق بين المبلغ المسجل للأصل للمعاد تقييمه وقاعدته الضريبية فرقا مؤقتا ينشأ للترام أو أصل ضريبي مؤجل.
- ٣ وللقضية هنا هي كيف تفسر التعبير "استرداد" فيما يتعلق بأي من الأصول غير القابلة للإستهلاك (أصل غير قابل للإستهلاك) وللمعاد تقييمه بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.
- ٤ ينطبق هذا للتفسير كذلك على الاستثمارات العقارية التي تم تسجيلها كمبالغ تمت إعادة تقييمها بموجب الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ولكن قد يتم اعتبارها غير قابلة للإستهلاك إذا ما تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإجماع

- ٥ يجب أن يقاس أي إلتزام أو أصل ضريبي ينشأ عن إعادة تقييم أي من الأصول غير القابلة للإستهلاك بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦، استنادا إلى الآثار الضريبية التي قد تنشأ عن استرداد المبلغ المسجل لذلك الأصل من خلال البيع، بغض النظر عن الأسس المستخدم لقياس المبلغ المسجل لذلك الأصل. وعليه، إذا حدد قانون الضريبة نسبة ضريبية ليتم تطبيقها على المبلغ الخاضع للضريبة من المبلغ الناتج عن بيع الأصل وكانت تلك النسبة تختلف عن نسبة للضريبة المطبقة على المبلغ الخاضع للضريبة والناتج عن استخدام الأصل، عندها يتم استخدام النسبة الأولى لقياس الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالأصل غير القابل للإستهلاك.

أساس الاستنتاجات

٦ يبين الإطار أن المشروع يعترف بأي أصل إذا كان من المحتمل أن تتدفق الفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المشروع. وبشكل عام، فإنه سيتم الحصول على الفوائد الاقتصادية المستقبلية (وبناء عليه يتم استرداد المبلغ المسجل للأصل) من خلال البيع والاستخدام أو من خلال الاستخدام ومن ثم البيع. ويقضي الاعتراف أن يتم استرداد المبلغ المسجل للأصل غير المقابل للإستهلاك من خلال الاستخدام بحدود مبلغ الإستهلاك الخاص به ومن خلال البيع بموجب القيمة المتبقية له. وتمشيا مع ذلك، فإنه سيتم استرداد المبلغ المسجل لأي أصل غير قابل للإستهلاك كالأرض غير محددة المدة من خلال البيع فقط. ونظراً لأن الأصل غير قابل للإستهلاك، فإنه من غير المتوقع أن يتم استرداد أي جزء من مبلغه المسجل من خلال الاستخدام (لأنه مستهلك). وتعكس الضرائب الموجلة المرتبطة بأي أصل غير قابل للإستهلاك آثار الضريبة المترتبة على بيع الأصل.

٧ لا يتم تأكيد طريقة الاسترداد المتوقعة على أساس قياس المبلغ المسجل للأصل. وعلى سبيل المثال، إذا تم قياس أصل غير قابل للإستهلاك بموجب قيمته عند الاستخدام فإن أساس القياس لا يقتضي بأن يتم توقع استرداد المبلغ المسجل للأصل من خلال الاستخدام ولكن من خلال قيمته المتبقية عند التصرف به بشكل نهائي.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

يصبح هذا الإجماع نافذاً بتاريخ ١٥ يوليو ٢٠٠٠. وتجب محاسبة للتغيرات في السياسات المحاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨.

ضرائب الدخل - التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميهِ

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير-٢٥ ضرائب الدخل-التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميته (SIC-٢٥) مبين في الفقرات ٤. إن التفسير-٢٥ مصاحب لأساس الإنتاج، نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التفسير - ٢٥

ضرائب الدخل - التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهمي

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

المسألة الخلافية

١ إن التغير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهمي قد يكون له تبعات على المشروع عن طريق زيادة أو تخفيض للترافعات أو أصولها الضريبية. قد يحدث مثل هذا الأمر، مثلاً، عن طرح المشروع لأدوات مالية في حقوق الملكية للإكتتاب العام أو عند إعادة هيكلة حقوق الملكية في المشروع. وقد يحدث ذلك أيضاً، عند انتقال المساهم المسيطر إلى بلد أجنبي. ونتيجة لهذا الحدث فقد تفرض الضريبة على المشروع بطريقة مختلفة، فمثلاً قد يكسب أو يخسر المشروع حوافز ضريبية أو تصبح خاضعة لمعدل ضريبة مختلف في المستقبل.

٢ إن التغير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهمي قد يكون له تأثير فوري على الأصول أو الإلتزامات الضريبية للجارية للمشروع. وقد ينجم عن التغير زيادة أو نقص في الأصول والإلتزامات الضريبية الموجبة للمعترف بها من قبل المشروع اعتماداً على تأثير التغير في الوضع الضريبية على التبعات الضريبية التي ستندرج عن استرداد أو تسوية القيمة المسجلة لأصول وإلتزامات المشروع.

٣ والمسألة هي كيف يجب أن تحسب للمشروع عن التبعات الضريبية الناتجة عن التغير في وضعه الضريبي أو الوضع الضريبي لمساهمي.

الإجماع

٤ إن التغير في الوضع الضريبية لمشروع أو لمساهمي لا ينجم عنه زيادات أو نقصان في المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن التأثيرات الضريبية الموجبة والجارية للتغير في الوضع الضريبي يجب إدراجها ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة إلا إذا كانت هذه التأثيرات مرتبطة بمعاملات أو أحداث ينجم عنها، خلال الفترة نفسها أو فترة مختلفة، إضافة مباشرة أو تحميل مباشر في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها. إن تلك التأثيرات الضريبية المتعلقة بتغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها في الفترة نفسها أو فترة مختلفة (غير مدرجة ضمن صافي الربح أو الخسارة) ما يجب تحميلها أو إضافتها مباشرة في حقوق الملكية.

أساس الإستنتاجات

[إن النص الأصلي موضع إشارة ليكمس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٨ عام ٢٠٠٤: النص الملغى وضع خلاله خط]

- ٥ تتطلب الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ أن تخرج الضريبة الجارية والموجلة ضمن صافي ربح أو خسارة الفترة فيما عدا إلى الحد الذي تتجم فيه الضريبة من معاملة أو حدث بشكل مباشر في حقوق الملكية خلال نفس الفترة أو خلال فترة مختلفة معترف بها (أو تتجم عن انتماج أعمال تم اعتباره عملية شراء). تتطلب الفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأنه يتم إضافة أو تحميل للضريبة الجارية أو الموجلة في حقوق الملكية إذا كانت الضريبة مرتبطة ببند يتم إضافتها أو تحميلها في نفس الفترة الزمنية أو فترة زمنية مختلفة مباشرة في حقوق الملكية.
- ٦ تبين الفقرة ٦٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ أمثلة عن الحالات التي يتم الاعتراف بمعاملة أو حدث مباشرة في حقوق الملكية كما هو مسموح به أو مطلوب من قبل معيار محاسبة دولي آخر. كافة هذه الحالات ينجم عنها تغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها من خلال الاعتراف بالإضافة أو تحميل مباشر إلى حقوق الملكية.
- ٧ توضح الفقرة ٦٥ من المعيار ١٢ من أنه عند تغيير الأساس الضريبي لأصل معاد تقييمه فإن أية تأثيرات ضريبية يجري الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية إلى الحد الذي كان أو من المتوقع أن يتم الاعتراف بتقييم محاسبي متعلق به بشكل مباشر في حقوق الملكية (فلاض إعادة التقييم).
- ٨ وحيث أن التأثيرات الضريبية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب أن ترتبط بمعاملة أو حدث معترف به مباشرة في حقوق الملكية في نفس الفترة أو خلال فترة مختلفة، فإن المبلغ التراكمي من الضريبة المحملة أو المضافة إلى حقوق الملكية مباشرة من المتوقع أن تكون نفس المبلغ الذي كان سيتم تحميله أو إضافته مباشرة إلى حقوق الملكية فيما لو كان الوضع الضريبي الجديد مطبقاً في السابق. تفر الفقرة ٦٣ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأن تحديد التأثيرات الضريبية للتغير في معدل الضريبة أو قوانين ضريبة أخرى تؤثر نص الأصول والالتزامات الضريبية الموجلة والمتعلقة ببند سبق تحميله أ، إضافته مباشرة إلى حقوق الملكية قد يكون أمراً صعباً. لهذا السبب فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ تقترح بأنه قد يكون من الضروري إجراء عملية توزيع.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

هذا الإجماع يصبح ساري المفعول في ١٥ يوليو ٢٠٠٠ إن التغييرات في السجلات المحاسبية وفقاً من معيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير - ٢٧

تقييم محتوى العمليات التي تتضمن

الصيغة القانونية لعقود التأجير

تتضمن هذه النسخة للتعديلات المناقشة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

للتفسير-٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لحدود التأجير (SIC-٢٧) مبين في الفقرات ١١-٣. إن التفسير-٢٧ مصاحب لأساس الإشتتاج والملحق التوضيحية لتطبيق التفسير. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التفسير - ٢٧

تقييم محتوى العمليات التي تتضمن

الصيغة القانونية لعقود التأجير

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨: السجلات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- معيار المحاسبة الدولي ١: "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧: "عقود الإيجار"
- معيار المحاسبة الدولي ١٨: "الإيرادات"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧: المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الأصول المالية: الإعراف والقياس (كما هو معدل ٢٠٠٣)
- معايير دولية لإعداد التقارير المالية ٤: "عقود التأمين"

المسألة الخلافية

١ يمكن لمشروع ما أن يدخل في سلسلة من العمليات (ترتيبات) مع طرف أو أطراف غير ذي علاقة (مستثمر) تتضمن صيغة قانونية من صيغ عقود الإيجار. فعلى سبيل، قد يوجر مشروع أصول ثابتة معينة ثم يعود ويستأجر تلك الأصول، أو أن تقوم ببيع أصول ثم يعود ويستأجر تلك الأصول. ويمكن أن تختلف صيغة وشكل وشروط كل عملية اختلافا كبيرا، ففي مثال، التأجير وإعادة الإستهلاك يمكن أن يكون الهدف من ذلك الترتيب تحقيق منافع ضريبية للمستثمر يتكاسلها مع المشروع على هيئة رسوم ولا تعطيه الحق في استعمال الأصول.

٢ عندما تكون الترتيبات التي تتم مع مستثمر تتضمن شكلا قانونيا من أشكال التأجير فإن الأمور التي تتعلق بذلك هي:

(أ) التحقق مما إذا كانت هناك رابطة بين سلسلة من العمليات بما يجعل من الضروري اعتبارها وكأنها عملية محاسبية واحدة؛

(ب) ما إذا شروط العملية تتفق ومتطلبات عقد الإيجار التمويلي حسب نص معيار المحاسبة الدولي ١٧ وإذا لم يكن كذلك؛

(١) ما إذا كانت حسابات العملية الإستثمارية المفردة والالتزام بدفع الإيجار الذي قد يكون قائما يمثل أصول وإلتزامات للمشروع (على سبيل المثال فنظر في المثال الوارد في الفقرة ١٢ (أ) من الملحق أ)؛

(٢) كيف سيقوم المشروع بمعالجة الإلتزامات الأخرى الناتجة عن الترتيب؛ و

(٣) كيف سيعالج المشروع الرسوم التي قد يحصل عليها من المستثمر.

الإجماع

٣ إن سلسلة العمليات التي تتضمن شكلاً قانونياً من أشكال التأجير التمويلي تعتبر مرتبطة ويجب التعامل معها كعملية واحدة عندما لا يكون بالإمكان فهم الأثر الاقتصادي الكلي بدون الرجوع إلى سلسلة العمليات ككل. - يكون ذلك - على سبيل المثال - عندما تكون العمليات متداخلة تداخلاً كبيراً ويتم التفاوض بشأنها كعملية واحدة وتحصل في آن واحد أو في سبيل واحد متصل (يتضمن الملحق أ إيضاحات لتطبيق هذا التفسير).

II المحاسبة يجب أن تعكس مادة الترتيب. فجميع للجوانب والآثار الناتجة عن عملية أو ترتيب ما يجب تقييمها ومعرفة مادتها ومضمونها مع إعطاء وزن للدواحي والتأثيرات التي لها أثر اقتصادي.

٥ يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما يتضمن الترتيب نقل حق استعمال أصول معينة لفترة زمنية تم الاتفاق عليها. وفيما يلي مؤشرات تفيد بصفة إفرادية أن العملية لا تتضمن في مادتها نوعاً من الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الملحق ب يعطي إيضاحات لتطبيق هذا التفسير) :

(أ) أن يحتفظ المشروع بجميع الحقوق والمخاطر المتعلقة بملكية الأصول المثلولة وتتمتع بشكل كبير بنص حقوق الاستعمال قبل الدخول في العملية أو للترتيبات؛

(ب) أن يكون السبب الرئيسي للترتيب تحقيق منافع ضريبية معينة وليس لتحويل حق استعمال تلك الأصول؛ و

(ج) أن يضاف إلى الشروط حق خيار معين يجعل ممارسته أمراً مؤكداً تقريباً (على سبيل المثال حق خيار بيع يمكن ممارسته بسعر أعلى بما فيه التكلفة من القيمة العادلة المتوقعة عندما يصبح الحق قابلاً للممارسة).

٦ للتعريفات والإرشادات الواردة بالفقرات ٤٩ - ٦٤ من الإطار يجب تطبيقها في تحديد المحتوى ما إذا كان حساب استثمار منفصل ولإلتزامات دفع الإيجار تشكل أصولاً ولإلتزامات بالنسبة للمشروع. المؤشرات التي تثبت مجتمعة من ناحية محتوى العملية أن حساب الاستثمار المنفصل ولإلتزامات دفع الإيجار لا تطبق على تعريف الأصول والإلتزامات التي يجب أن لا يأخذها المشروع في الاعتبار تتضمن :

(أ) إن المشروع لا يستطيع التحكم في حساب الاستثمار طبقاً لأدلهة وليس مضطر لدفع الإيجار. وهذا يحدث على سبيل المثال، عندما يتم دفع مبلغ مقدماً في حساب استثمار منفصل لحماية المستثمر ويمكن أن يستعمل فقط للدفع للمستثمر، وأن للمستثمر يوافق على أن لدفعات الإيجار الملتزم بها تدفع من المبالغ الموجودة في حساب الاستثمار وأن المشروع لا يستطيع إيقاف الدفعات المستحقة للمستثمر من حساب الاستثمار؛

(ب) إن المشروع يواجه احتمالاً بعيداً لإمكانية قيامه بإعادة كامل مبلغ الرسم المستلم من المستثمر واحتمال دفع مبالغ إضافية زائدة عن ذلك، أو في حالة أن الرسم لم يتم إسنائه فإن احتمال خطر دفع أي مبلغ بموجب الترتيبات أخرى يكون بعيداً (على سبيل المثال: كفالة). ويكون احتمال الدفع قائماً عندما، على سبيل المثال، تتطلب شروط العملية أن المبلغ المدفوع مسبقاً يجب استثماره في أصول خالية من المخاطر ويتوقع أن ينتج عنها تكلفات نقدية كافية للوفاء بالإلتزامات الناتجة عن عملية التأجير؛ و

(ج) عدا عن الدفعة النقدية عند بدء الإتفاق فإن التصفقات النقدية الوحيدة المتوقعة بموجب الإتفاق هي فقط دفعات الإيجار التي تأتي بشكل كلي من المبالغ المسحوبة من حساب الإستثمار المنفرد الذي يتم فتحه مع الدفعة النقدية الأولية.

٧ أية التزامات تخص الإتفاق بما في ذلك الضمانات المقدمة والالتزامات المترتبة على الإنهاء المبكر، يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٣٧، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو المعيار الدولي لإعداد للتقارير المالية-٤ تبعاً لشروط العملية.

٨ إن الأسس الواردة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ يجب تطبيقها على الحقائق والأوضاع لكل إتفاق لمعرفة متى يجب الاعتراف بالرسم كدخل يمكن أن يستلمه المشروع، ويجب أن يؤخذ في الاعتبار عناصر أخرى كوجود تدخل مستمر في صيغة التزامات الأداء المستقبلية الهامة الضرورية للحصول على الرسم أو وجود مخاطر محتفظ بها، كما يجب الأخذ بالإعتبار أية شروط لأية ترتيبات خاصة بالضمانات ومخاطر احتمال إعادة الرسم. إن المؤثرات التي تبرر منفردة الاعتراف بكامل الرسم كإيراد عند استلامه (إذا استلمت في بدلية إتفاق) تشمل ما يلي:

(أ) من شروط إكتساب الرسم عند استلامه وجود التزامات إما بإداء نشاطات معينة مهمة أو الإمتناع عن أداء تلك النشاطات ولذلك فإن تنفيذ عملية ملازمة قانونياً ليس هو أهم الإجراءات التي يتطلبها إتفاق؛

(ب) وضع محدّدات وقيود على استعمال الأصول ويكون من شأن تلك القيود حصر وتغيير مقدرة المشروع بشكل كبير على استعمالها والتصرف بها (مثل استهلاك، بيع أو رهن) الأصول؛

(ج) لا يستبعد إعادة أي جزء من مبلغ الرسم بل ودفع بعض المبالغ إضافة لها وهذا يحدث على سبيل للمثال في، الحالات التالية:

(١) إذا كانت الأصول موضوع العملية ليست أصول متخصصة يحتلها المشروع لأداء عمله، ولذلك فإن هناك احتمال أن يقوم المشروع بدفع مبلغ ما مقابل إنهاء الإتفاق مبكراً؛ أو

(٢) تستلزم شروط الإتفاق من المشروع أن يستثمر أي مبالغ مدفوعة مقدماً في أصول تتضمن قدراً قليلاً من المخاطر (العملاء، أسعار لفائدة أو مخاطر الإئتمان). أو أن يكون للمشروع مطلق أو بعض الحرية في ذلك الإستثمار، وفي هذه الحالة لا يستبعد خطر عدم كفاية مبلغ الإستثمار لأداء الإلتزامات المتوقعة بدفع الإيجار ولذلك فإن هناك احتمال لاطلب من المشروع أن يدفع مبلغاً ما.

٩ يجب عرض الرسم ضمن قائمة الدخل على أساس محتواه الإقتصادي وطبيعته.

الإفصاح

١٠ جميع نواحي الإتفاق التي لا تنطوي في جوهرها على التأجير التمويلي حسب مفهوم معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب أخذها في الإعتبار عند تحديد الإفصاحات المناسبة للضرورة لفهم العملية والمعالجة المحاسبية المتبعة، ويجب على المشروع الإفصاح عما يلي في كل فترة من فترات نفاذ العملية :

(أ) وصف للإتفاق ويشمل ما يلي :

(١) الأصول موضوع العملية واية قيود تتعلق باستعمالها؛

(٢) مدة العملية والشروط الهامة المتعلقة بها؛

(٣) العمليات المرتبطة معا بما في ذلك أية خيارات ؛ و

(ب) للمعالجة المحاسبية المطبقة على أية رسوم يتم استلامها، والمبالغ المعتمدة دخل خلال الفترة والبدل الذي دخلت فيه ضمن بيان الدخل.

١١ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ من هذا التفسير يجب تقديمها بشكل منفرد لكل عملية أو لمجموعة عمليات من نفس المرتبة. والمرتبة تعني مجموعة عمليات تتعلق بأصول ذات طبيعة متشابهة (مثل ذلك محطات طاقة).

أساس الاستنتاجات

[إن للنص الأصلي موضع إشارة ليركس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣ وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

١٢ الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" تستلزم اعتبار مجموعة من العقود كعقد واحد عندما يتم التفاوض على مجموعة من العقود كصفقة واحدة وتكون العقود متداخلة بحيث تكون في الواقع جزءاً من مشروع مفرد بهامش ربح كلي، ويتم تنفيذ للعقود في آن واحد أو بتساق زمني مستمر. وفي مثل هذا الوضع، فإن سلسلة للعمليات التي تتضمن الشكل القانوني للتأجير يتم ربطها معا وتؤخذ في الإعتبار كلنها عملية واحدة لأن الأثر الاقتصادي الكلي لا يمكن فهمه بدون الرجوع والإشارة لسلسلة العمليات بأكملها.

١٣ تعتبر الإنفاقية وتعامل على أنها عقد تأجير تمويلي طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما تنقل إلى المستأجر لقاء دفعة أو سلسلة من الدفعات حق استعمال أصل لفترة زمنية متفق عليها. ولكي تكون المعلومات تمثل بأمانة المعاملات التي تنص على أنها تمثلها، الفقرة ٣٥ من الإطار تبين أنه من الضروري أن تؤخذ المعاملات في الإعتبار ويتم عرضها طبقاً لجوهرها ومادتها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد الشكل القانوني.

١٤ عندما لا يكون المشروع متحكم بالأصول التي مستخدم للوفاء بالتزامات الدفع المتعلق بالتأجير التمويلي ولا يكون ملتزم بنفع بدلات الإيجار فإنه لا يعترف بالأصول والتزامات نفع الإيجار للتمويل لأنه لم يتم تحقيق تعريفات الأصل والمطلوب. هذه تختلف عن الحالة التي يتحكم فيها المشروع بالأصول ويلتزم بإداء دفعات الإيجار للتمويل ويقوم لاحقاً بتحويل الأصول إلى طرف ثالث (بما في ذلك الأمين). في تلك الحالة، فإن تحويل أصول (الذي يطلق عليه أحياناً "مئذ ضد" شكلي) لا يكفي بعد ذاته لإعفاء المشروع من التزامه الأساسي مع عدم وجود تأجير تمويلي قانوني. يمكن عدم اعتبار أصل مالي

ومطلوب مالي أو أي جزء من أي منهما فقط في حالة الوفاء بمتطلبات الفقرات ٢٥-٣٥ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الفقرات ١٥-٣٧ و الفقرات ٢٩-٤٢ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩ .

١٥ بالإضافة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يوضح في المتطلبات العامة لاعتداد شخص ما بأنه للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يعطي الإرشادات بشأن الإعراف وقياس الضمانات المالية والأدوات الممثلة التي تضمن مداد النفقات إذا عجز المدين عند أدائها عند استحقاقها، إذا كان العقد يتضمن نقل مخاطر للتأمين الهامة للجهة المصدرة كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يوضح الصلة التي يلزم فيها الإفصاح عن التزامات غير مستحقة الإتمام وتخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عقود الضمانات المالية التي تضمن أداء الدفعات الناتجة عن التغيرات المتعلقة بمتغير ما. (في بعض الأحيان تعزى على أنها ذات صلة) وتخضع للمعيار ٣٩.

١٦ يتعلق المعيار المحاسبي الدولي ١٨ بالمعالجة المحاسبية للإيراد، وتفيد الفقرة ٧٥ من الإطار أن المكاسب لا تختلف في طبيعتها عن الإيراد، لذلك فإن مقتضيات معيار المحاسبة الدولي ١٨ ولجنة التطبيق بالقياس أو نحو ذلك. والمثال ١٤(ج) من ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ يفيد أن الرسم الذي يتم اكتسابه من خلال تنفيذ عمل ذا أهمية، والذي هو أهم من أي عمل آخر، يحترف به كدخل عند انتهاء تنفيذ ذلك للعمل الهام. كما يفيد المثال أيضاً أن من الضروري للتمييز بين الرسوم المكتسبة عند الإنهاء من تنفيذ عمل هام والرسوم المتعلقة بالأداء المستقبلي أو المخاطر المحفوظ بها.

تاريخ الإجماع

فبراير ٢٠٠٠

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب إجراء اللازم بشأن التغيرات في السجلات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

الملحق أ العمليات ذات الصلة

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير - ٢٧.

١ أ يتطلب التفسير النظر فيما إذا كانت سلسلة من العمليات التي تنطوي على الشكل القانوني للإيجار التمويلي مرتبطة مع بعضها لتقرير ما إذا كانت تلك العمليات تشكل عملية واحدة.

٢ أ ومن الأمثلة عديدة للعمليات التي ينظر إليها ككل وتعتبر عملية واحدة ما يلي :

(أ) يقوم مشروع بتأجير تمويلي لأصول إلى مستثمر (التأجير التمويلي الرئيسي) ثم يقوم بإعادة استئجار نفس الأصول لفترة أقصر (التأجير للتمويل الفرعي). وفي نهاية مدة للتأجير التمويلي الفرعي يكون للمشروع الحق في إعادة شراء حقوق المستأجر بموجب خيار شراء. وإذا لم يستعمل المشروع حقه في خيار الشراء فإنه يكون المستثمر خيارات بالنسبة لها وبموجب كل من تلك الخيارات يحصل للمستثمر على حد أدنى من العائد على استئجاره في الإجارة الرئيسية فيمكن للمستثمر أن يعيد الأصل للمستأجر إلى المشروع أو أن يطلب من المشروع دفع عقد على استثمار المستثمر في الإجارة الرئيسية.

إن الهدف الرئيسي لهذا الاتفاق هو تحقيق منافع ضريبية للمستثمر، بتقاسمها مع المشروع على شكل رسم، وليس لنقل حق استعمال الأصل المؤجر. وبموجب عملية التأجير التمويلي الرئيسي يدفع المستثمر الرسم ويدفع مقدماً التزامه ببذل الإيجار. وتتطلب الاتفاقية استثمار المبلغ المدفوع مقدماً في أصول خالية من المخاطر وذلك كشرط لإتمام تنفيذ العملية المأزومة قانونياً، ويوضع المبلغ المستثمر في حساب استثمار منفصل لدى طرف مؤتمن خارج سيطرة للمشروع. أما للرسم فيحتفظ به المشروع.

وخلال مدة للتأجير التمويلي الفرعي يتم الوفاء بالالتزامات المترتبة على التأجير التمويلي الفرعي من خلال مبالغ مالية معادلة تسحب من حساب الاستثمار المنفصل، ويضمن المشروع للالتزامات الدفع الخاصة بالتأجير التمويلي الفرعي ويطلب منه الوفاء بالالتزام إذا لم تتوفر مبالغ كافية في حساب الاستثمار المنفصل. ويكون للمشروع وليس للمستثمر الحق في اتخاذ قرار بإنهاء الإجارة الفرعية مبكراً في حالات معينة (على سبيل المثال، حصول تغيير في قانون الضريبة المحلي أو الدولي ينتج عنه خسارة للمستثمر لبعض أو جميع المنافع الضريبية أو أن يقرر المشروع للتخلص من (بالإستبدال أو البيع أو الشطب) الأصل موضوع الإجارة) وبعد دفع بدل إنهاء إلى المستثمر. إذا قرر المشروع إنهاء الاتفاق مبكراً فإنه سيدفع بدل الإنهاء من المبالغ التي تسحب من حساب الاستثمار المنفصل، وإذا كانت المبالغ المتبقية في حساب الاستثمار المنفصل غير كافية فإن المشروع يلتزم بدفع الفرق، وإن الأصل للمؤجرة تكون أصلاً ذات طبيعة خاصةاحتاجها المشروع في عملياتها.

(ب) يقوم المشروع بتأجير أصل معين إلى مشروع آخر ولكامل مدة حياته الاقتصادية ثم تقوم بإعادة استئجار نفس الأصل بنفس شروط التأجير للتمويل الأصلي. ويكون لكل من المشروعين حق

قانوني قابل للتطبيق بإجراء التقاص بين المبالغ المتينة بها كل منهما للأخرى ولتنية في تسوية هذه المبالغ بالصافي.

(ج) يقوم المشروع (المشروع أ) بتأجير أصل معين إلى مشروع آخرى (المشروع ب) ويحصل على قرض لا يتضمن حق الرجوع من ممول (باستعمال الأصل بدل الإيجار كضمانه). فيقوم المشروع (أ) ببيع الأصل بشرط الإيجار والقرض إلى طرف مؤتمن ويقوم بإعادة استئجار الأصل، وفي نفس الوقت يوافق المشروع (أ) على إعادة شراء الأصل في نهاية مدة للتأجير بسعر يعادل سعر الشراء. ويقوم الممول بإعفاء المشروع (أ) من المسؤولية الأولية عن القرض ويضمن للمشروع (أ) إعادة تسديد القرض للممول دون حق الرجوع إذا لم يتم المشروع (ب) بتسديد الدفوعات المستحقة من التأجير لتمويلي الأصلي. ويكون التقييم الإجمالي للمشروع ب من مستوى (أ) وتكون قيمة الدفوعات المستحقة على كل من الإجاريتين متساوية. ويحق للمشروع (أ) قانونياً إجراء التقاص بين الدفوعات المستحقة على كل من الإجاريتين ولتنية في تسوية الحقوق والالتزامات المترتبة على الإجاريتين بالصافي.

(د) يقوم المشروع (أ) ببيع أصل ما (من الأصول الثابتة) إلى المشروع (ب) ويقوم بإعادة استئجار نفس الأصل. ويكون للمشروع (ب) ملازم بإعادة الأصل إلى للمشروع (أ) بنهاية مدة الإجارة مقابل مبلغ يكون له التأثير الكلي العملي (عندما يؤخذ في الاعتبار أيضاً دفعات الإيجار التي ستستلم) في تحقيق عائد للمشروع (ب) فوق سعر الشراء بمعدل ٢% فوق سعر لفائدة على الإفراض.

الملحق ب

مادة الترتيب

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير - ٢٧.

ب ١ يتطلب التفسير للنظر في مادة ومحتوى الإتفاق لمعرفة ما إذا كانت تتضمن نقل حق استعمال الأصل لمدة زمنية محددة متفق عليها.

ب ٢ وبالنسبة للأمثلة الواردة في الملحق أ فإن الإتفاق لا تشكل في مضمونها عقد تأجير تمويلي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ للأسباب التالية:

(أ) في المثال الوارد بالفقرة ١٢ (أ) فإن العملية مصممة أساساً وحسراً لتحقيق منافع ضريبية للمشروعين. ورغم اختلاف مدتي التأجير التمويلي الرئيسي والتأجير التمويلي الفرعي فإن الخيارات المتاحة لكل من المشروعين في نهاية فترة التأجير مصممة بحيث يتحمل المستثمر مبلغاً بسيطاً من مخاطر التأجير خلال مدة التأجير التمويلي الرئيسي. وجوهر العملية هو أن المشروع يتقاضى رسماً لقاء تنفيذ الإقتليات ويحتفظ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإجارة.

(ب) في المثال الوارد بالفقرة ٢١ (ب) فإن للشروط والمدة الزمنية هي نفسها بالنسبة للإجارتين. ولذلك فإن للمخاطر والمنافع المتعلقة بالعين موضوع البحث هي نفسها قبل الإتفاق، وعلاوة على ذلك فإن المبالغ المستحقة بجرى التقاس بينها ولذلك فإنه لا توجد مخاطر لامتلاية. وإن جوهر العملية هو أنه لم تحصل أية عمليات فعلية .

(ج) في المثال الوارد بالفقرة ١٢ (ج)، يحتفظ المشروع أ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل موضوع الإجارة ولن المخاطر المتعلقة بالدفع بموجب الضمان هي مخاطر مستبعدة (نظراً لأن التصنيف الإئتماني هو أ) وجوهر العملية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً مالياً مضموناً بالأصل للمؤجر.

(د) في المثال الوارد بالفقرة ١٢ (د) فإن مخاطر ومنافع المشروع (أ) المتعلقة بالأصل المؤجر لا تتغير كثيراً كثيراً. وجوهر العملية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً نقدياً مضموناً بالأصل المؤجر ويعد تسديد القرض بأقساط عبر مدة للتأجير وبمبلغ مقطوع نهائي في نهاية مدة التأجير. وإن شروط الخيار المتاحة تقرض الإعتراف بعملية بيع. في العادة فإنه في عملية بيع ثم عملية إعادة الإستئجار للتمويلي تكون المنافع أو المخاطر المترتبة على ملكية الأصل للمؤجر على عائق البائع فقط خلال مدة الإجارة.

التفسير - ٢٩

الإفصاح - ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير - ٢٩ / الإصحاح - ترتيبات امتياز تقديم للخدمات (SIC-٢٩) مبين في الفقرات ٦ و ٧. إن التفسير - ٢٩ مصاحب لأساس الإنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ لمقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، المصانع والمعدات" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول الغير ملموسة" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تدخل شركة ما (يطلق عليها مشغل الإمتياز) بالدخول في اتفاق وترتيبات مع شركة أخرى (يطلق عليها مانح الإمتياز) بتقديم خدمات تتيح للجمهور الوصول إلى مرافق اجتماعية واقتصادية كبرى. ويمكن أن يكون مانح الإمتياز مؤسسة أو شركة من القطاع الخاص بما في ذلك هيئة حكومية. ومن أمثلة ترتيبات امتياز الخدمات مرافق معالجة المياه والكهرباء وطرق ومواقف السيارات والإنفاق والجسور والمطارات وشبكات الاتصالات الهاتفية، ومن أمثلة الترتيبات التي لا تتعلق بترتيبات امتياز الشركة التي تعهد إلى الغير بتشغيل خدماتها الداخلية (مثل مقصف للموظفين وصيانة المبني وعملياتها المحاسبية أو عمليات تكنولوجيا المعلومات).

٢ إن اتفاقية امتياز الخدمات تتضمن عموماً أن ينقل مانح الإمتياز لمدة الإمتياز إلى مشغل الإمتياز ما يلي:

- (أ) الحق في تقديم الخدمات التي توصل الجمهور إلى مرافق اقتصادية واجتماعية كبرى، و
- (ب) وفي بعض الحالات، الحق في استعمال أصول معينة ملموسة، أو غير ملموسة أو مالية، مقابل أن

بالمقابل لمشغل الإمتياز:

- (ج) بالإلتزام بتقديم الخدمات طبقاً لشروط وأحوال معينة خلال مدة الإمتياز، و
- (د) الإلتزام بأن يعيد في نهاية الإمتياز (حيث ينطبق ذلك) الحقوق المستلمة في بداية فترة الإمتياز و/أو التي دخلت حوزته خلال مدة الإمتياز،

٣ إن الخاصية المشتركة لجميع اتفاقيات وترتيبات امتياز الخدمات هي أن مشغل الإمتياز يحصل على حق ويترتب عليه الإلتزام بتقديم خدمات عامة.

٤ إن الموضوع هو تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات على البيانات المالية لكل من مشغل الإمتياز ومانح الإمتياز.

٥ تتناول معايير المحاسبة الدولية الحالية أمور وإفصاحات معينة تتعلق ببعض اتفاقيات امتياز الخدمات (على سبيل المثال ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على حيازة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي ١٧ ينطبق على الإجراء التمويلية للأصول ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبق على حيازة الأصول غير الملموسة). على كل حال، فإن اتفاقية امتياز الخدمات قد تنطوي على عقود لم يبدأ سريانها بعد، ولا تتناولها معايير المحاسبة الدولية، إلا إذا كانت تلك العقود مثقلة بالالتزامات حيث في تلك الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ولذلك، فإن هذا التفسير يتناول الإفصاحات الإضافية المتعلقة بعقود امتياز الخدمات.

الإجماع

٦ يجب أن يؤخذ في الاعتبار جميع نواحي اتفاقية امتياز الخدمات عند تحديد الإفصاحات المناسبة التي تتضمنها الملاحظات على البيانات المالية. ويجب على مانح الإمتياز وممثل الإمتياز الإفصاح عن الأمور التالية في كل مرة.

(أ) وصف للترتيبات؛

(ب) الشروط الهامة في الترتيب التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو حتمية تحقق للتدفقات النقدية المستقبلية (مثل مدة الإمتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس الذي تتقرر بموجبه إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

(ج) طبيعة ومدى (مثلا الكمية أو المدة الزمنية أو المبلغ حصصا ينطبق) ما يلي:

(١) حقوق استئصال أصول معينة محددة؛

(٢) الالتزام بتقديم أو الحق في توقيع تقديم الخدمات؛

(٣) الحق في حيازة أو تأسيس بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(٤) الالتزام بتسليم أو الحق في استئصال أصول معينة في نهاية مدة الإمتياز؛

(٥) خيارات تجديد أو إنهاء العقد؛ و

(٦) الحقوق والالتزامات الأخرى (مثل الإصلاحات الكبرى)؛ و

(د) التعديلات التي تحصل على للترتيبات خلال المدة.

٧ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٦ من هذا التفسير يجب تقديمها إفراديا عن كل اتفاق امتياز خدمات أو إجماليا لكل فئة من إتفاق امتياز للخدمات. ويقصد بالفئة مجموعة عقود امتيازات الخدمات التي تتضمن خدمات ذات طبيعة متشابهة (على سبيل المثال تحصيل رسوم الجسور والاتصالات وخدمة معالجة المياه).

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليؤكد مراجعة معيار المحاسبة الدولي عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

٨ الفقرة ١٥ من الإطار تنص على أن للقرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تستلزم تقييم قدرة الشركة على خلق النقد وما يعادل النقد وتوقيت ذلك والتيقن من أنه محصل، أما الفقرة ٢١ من الإطار فتتصص أيضاً على أن للقرارات المالية يجب أن تتضمن ملاحظات وجدول تكميلية ومعلومات أخرى، فمثلاً، يمكن أن تتضمن معلومات إضافية تفي بالاحتياجات للمستخدمين فيما يتعلق بالبنود الواردة في الميزانية العمومية وبيان الدخل. كما أنها يمكن أن تتضمن إفصاحات عن المخاطر ومواطن عدم اليقين التي تؤثر على الشركة وعن أية موارد أو التزامات غير واردة في الميزانية العمومية.

٩ يتضمن عقد امتياز الخدمات في الغالب خصائص هامة تضمن الإفصاح عن المعلومات الضرورية لتقييم مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ومدى التيقن من ذلك وطبيعة ومدى ما تنطوي عليه من حقوق والالتزامات متنوعة. وإن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالخدمات التي سيتم تقديمها تنطوي في العادة على قدر كبير من المشاركة العامة (على سبيل المثال تزويد مدينة بالكهرباء). ويمكن أن تتضمن الالتزامات الأخرى إجراءات هامة مثل إنشاء مرافق البيئة التحتية (كمحطات الكهرباء) وتسليم تلك المرافق إلى مالك الامتياز بنهاية مدة الامتياز.

١٠ تتطلب الفقرة ١٠٣ ٩٤ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١، أن تعطي المنشأة الملاحظات على القوائم المالية لتزويد معلومات إضافية تلك التي هي غير معروضة في القوائم المالية صلب الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة التغير في حقوق الملكية أو قائمة التغير في التملك النقدي ولكنها ليست ضرورية لكي يكون العرض عادلاً مناسباً لفهم أية منها. وتحدد الفقرة ٩٣ من معيار المحاسبة الدولي ١، تعريف الملاحظات في معيار المحاسبة الدولي ١ الفقرة ١١ التي تشير إلى أن البيانات المالية يجب أن تتضمن الملاحظات تزود مراداً بياناً أو تحليلات أكثر تفصيلاً للمبالغ السلبية في ظاهري البلدان المفصح عنها في الميزانية العمومية، وبيان الدخل وبيان التغير في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية، وبيان التغيرات في حقوق الملكية كذلك معلومات إضافية عن الالتزامات والتعهدات المستتلة عن البنود الغير مؤهلة للإفصاح عنها في هذه القوائم.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

التفسير - ٢١

الدخل - عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير-٣١ للدخل- عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية (SIC-٣١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير-٣١ مصاحب لأساس الإستنتاج. نطلق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدوائية لإعداد التقارير المالية.

التفسير - ٣١

الدخل - عمليات المبادلة (المقايضة)
التي تنطوي على خدمات إعلانية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية"، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"

المسألة الخلفية

- ١ يمكن أن تدخل شركة (بشار إليها (البائع) في عملية مقايضة (مبادلة) لتقديم خدمات إعلانية مقابل تلقي خدمات إعلانية من عليها (المعلول). ويمكن عرض الإعلانات على شبكة الإنترنت أو على موقع اللوحات الإعلانية أو الإذاعة والتلفزيون أو النشر في الصحف والمجلات أو العرض في وسيلة دعائية أخرى.
- ٢ في بعض الحالات، لا يتم تبادل مبالغ نقدية أو خلافها فيما بين الشركات وفي بعض الحالات الأخرى، يتم أيضاً تبادل مبالغ نقدية أو خلافها تكون متساوية أو متقاربة.
- ٣ البائع الذي يقدم الخدمات الإعلانية ضمن نشاطاته العادية يعترف بإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من عملية مقايضة تتضمن الإعلان وذلك عندما تكون الخدمات المتبادلة غير متشابهة (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٨) ومقدار الدخل يمكن قياسه بشكل يمكن الإعتماد عليه (الفقرة ٢٠ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ١٨). وذلك ضمن اعتبارات أخرى، وينطبق هذا التفسير فقط على تبادل للخدمات الإعلانية غير المتشابهة. أما تبادل للخدمات الإعلانية المتشابهة فلا يشكل عملية منتجة للدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨.
- ٤ والموضوع هو تحت أية ظروف وأحوال يستطيع البائع قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المقدمة أو المستلمة من عملية مقايضة.

الإجماع

- ٥ إن الدخل من عملية مقايضة تتضمن الإعلان لا يمكن قياسه بشكل موثوق بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية للمستلمة، وعلى كل حال فإن البائع يمكن أن يجري قياساً يعتمد عليه الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية التي يقدمها في عملية مبادلة وذلك بالرجوع والإشارة فقط إلى عمليات غير تبادلية تنصف بما يلي:
 - (أ) تتضمن اعلاناً مماثلاً للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛
 - (ب) العملية متكرر للحوث؛
 - (ج) العملية تمثل عدداً غالباً من العمليات والقيمة عند مقارنتها مع كلفة عمليات تقديم إعلان مماثل للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛
 - (د) تتضمن مبالغ نقدية و/أو أي شكل آخر من القيم (مثل أوراق مالية متداولة أو أصول غير نقدية أو خدمات أخرى) وتكون لها قيمة عادلة قابلة للتقريب بشكل يعتمد عليه؛ و
 - (هـ) لا يدخل فيها نفس الطرف المقابل الدائل في عملية المقايضة.

أساس الاستنتاجات

٦ تتطلب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أن يقاس الدخل بالقيمة العادلة للقيم التي استلمت أو التي سيتم استلامها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للخدمة المستلمة بشكل يمكن الاعتماد عليه فإن الدخل يقاس بالقيمة العادلة للخدمات المقدمة مع تعديل تلك القيمة بالنقد (أو ما يعادل النقد) الذي تم تحويله. تذكر الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أنه عندما لا يكون ممكناً إجراء تقدير ممكن الاعتماد عليه لنتائج عملية تتضمن تقديم خدمات (على سبيل المثال لا يمكن قياس الدخل بشكل يمكن الاعتماد عليه) فيجب الاعتراف بالدخل فقط في حدود النفقات المعترف بها والقابلة للإسترداد، وكما هو موضح في الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨، فإن هذا يعني أن الدخل يعترف به فقط في حدود التكاليف المتوقعة استردادها، وحيث أنه لا يمكن إجراء تقدير ممكن الاعتماد عليه لنتائج المعاملات فإنه لا يكون هناك اعتراف بأي ربح.

٧ الفقرة ٣١ من الإطار تنص على أن المعلومات تكون موثوقة عندما تخلو من أية أخطاء مادية أو محاباة وتتصف بالمصداقية. وليس من العملي قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة من العميل في عملية المقايضة لأنه يلزم وجود معلومات موثوقة لدعم القياس وهي ليست متوفرة لدى البائع، وبالتالي يتم قياس الدخل للنتائج من عملية المبادلة التي تتضمن خدمات إعلانية وذلك بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المقدمة من البائع إلى العميل.

٨ تعرف الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بها استبدال الموجود (الأصل) أو تسوية الالتزام بين أطراف عارفين وراغبين وذلك في عملية تبادل تتم على أساس تجاري خالية من المصلحة. وأن السعر المعطى للخدمة لا يشكل دليلاً يعتمد عليه لبيان القيمة العادلة ما لم يتم تدعيمه بمعاملات مع أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري. وبالنسبة للمعاملات التي تقدم أساساً موثقاً مناسباً للدعم المشار إليه فيجب أن تكون للخدمات المشمولة متشابهة وأن تكون هناك عمليات متعددة وتبادل للقيم يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ومشاركة فريق ثالث مستقل بموجب اتفاقية مقايضة لا يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه إلا إذا كانت مدمجة من خلال الرجوع إلى عمليات ليست عمليات مبادلة ولكنها تتصف بهذه الخصائص.

٩ وعلى كل حال، فإن الشبكات المتبادلة على سبيل المثال، وذلك بقيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير بين نفس الشركات التي تقدم وتتلقى خدمات إعلانية الذي قد يتضمن فقط دفعا نقدياً جزئياً بشكل أساساً يعتمد عليه للقيمة العادلة للعمليات وذلك في حدود العنصر النقدي (وذلك باستثناء حالة تبادل دفعات نقدية جزئية ذات قيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير) ولكنها لا تقدم دليلاً يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة لكامل العملية.

١٠ كما أن القياس للموثوق للقيمة العادلة للخدمة يعتمد أيضاً على عدد من العوامل الأخرى مثل الصناعة (الحرفة) نفسها وعدد المشاركين في السوق وطبيعة الخدمات وعدد العمليات في السوق. وبالنسبة لعمليات المبادلة التي تتطوي على الخدمات الإعلانية فإن القيمة العادلة للخدمات الإعلانية تكون قابلة للقياس بشكل يعتمد عليه عندما تكون هناك عمليات مستقلة غير قائمة على أساس المبادلة وتتضمن خدمات مشابهة وتقدم دليلاً موثقاً لإثبات وقياس القيمة العادلة لعمليات المبادلة.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، ويجب الأخذ في الاعتبار تعديل السجلات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

التفسير-٣٢/الأصول الغير ملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني التي تنطوي على خدمات إعلانية (SIC-٣٢) مبين في الفقرات ٧-١٠. إن التفسير-٣٢ مصاحب لأساس الإنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المتقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني

المراجع

- معيار المحاسبي الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٢ "المخزون" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١١ "عقود الإثراء"
- معيار ١٦ "الممتلكات والمصالح والمعدات" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

المسألة الخلافية

١ يمكن أن نظراً لنفقات داخلية في الشركة لتطوير وتشغيل موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخلياً أو خارجياً. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه خارجياً لإغراض متحدة مثل الترويج والإعلان لمنتجات وخدمات الشركة وتقديم خدمات إلكترونية وبيع المنتجات والخدمات. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه داخلياً لتخزين سياسات الشركة وتفاصيل عن العملاء ومعلومات بحثية ذات علاقة.

٢ ويمكن وصف مراحل تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:

(أ) التخطيط- ويتضمن إجراء دراسات الجدوى الاقتصادية وتحديد الأهداف والمواصفات وتقييم البدائل واختيار الأفضل منها.

(ب) تطوير التطبيقات والبنية التحتية- وتتضمن الحصول على اسم مجال وشراء وتطوير أجهزة وبرمجيات التشغيل، وتجهيز التطبيقات المطورة واختبار الجهد.

(ج) تطوير الرسم التخطيطي للموقع- ويتضمن تصميم شكل الصفحة على المواقع الإلكترونية.

(د) تطوير المحتوى- ويتضمن خلق وشراء وتحضير وتحميل المعلومات على الموقع الإلكتروني إما على شكل نص أو رسم تخطيطي قبل الانتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني. ويمكن تخزين هذه المعلومات على شكل بيانات منفصلة يتم إدخالها في الموقع (أو الوصول إليها من الموقع) أو تخزينها مباشرة في الصفحة على الموقع الإلكتروني.

٣ وعند الانتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة تحافظ الشركة وتحتفظ بالتطبيقات والبنية التحتية والرسم التخطيطي ومحتوى الموقع الإلكتروني.

٤ وعند حساب النفقات الداخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة للوصول إليها داخلياً أو خارجياً، يجب الأخذ بالإعتبار المسائل التالية:

- (أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني أصل غير ملموس تم توليده دخلياً وبخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨؛ و
- (ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل تلك النفقات.

- ٥ ولا ينطبق هذا للتصير على النفقات على شراء وتطوير وتشغيل المعدات الإلكترونية الخاصة بالموقع (على سبيل المثال خوادم الشبكة وخوادم المراحل والإنتاج وتوصيلات الإنترنت). يتم حساب مثل تلك النفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦. وبالإضافة إلى ذلك، وعندما تطرا نفقات خاصة بمزود خدمة الإنترنت التي تستضيف الموقع الإلكتروني للشركة، يتم الاعتراف بالنفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ الفقرة ٧٨ وبموجب الإطار عندما يتم تلقي الخدمات.
- ٦ ولا ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها الشركة برسم البيع في السياق العادي للعمل (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١١) أو عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧. ووفقاً لذلك، لا ينطبق التصير على النفقات بشأن تطوير أو تشغيل الموقع الإلكتروني (أو برنامج الموقع الإلكتروني) لبيعه إلى شركة أخرى. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار تشغيلي، يطبق للمؤجر هذا التصير. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار مالي، يطبق للمستأجر هذا التصير عقب الاعتراف المبني بالأصل للمؤجر.

الإجماع

- ٧ يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والذي هو من أجل الوصول إليه داخلياً أو خارجياً، أصل غير ملموس تم توليده دخلياً وبخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨.
- ٨ ويجب النظر إلى الموقع الإلكتروني الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس، فقط عندما تلبى الشركة متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٢١ بالإضافة إلى الإمتثال مع المتطلبات العامة التي تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ للاعتراف والقياس المبني. ويمكن للشركة بشكل خاص أن يكون باستطاعتها إثبات المتطلبات لكي تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني سيأتي بمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ (د) عندما، على سبيل المثال، يكون في مقدور الموقع الإلكتروني أن يأتي بإيرادات بما فيها الإيرادات المباشرة عن تنفيذ الطلبات. ولا تستطيع الشركة أن تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني المطور فقط أو مبدئياً للترويج والإعلان عن منتجاتها وخدمات سوف يأتي بمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتبعا لذلك يجب الاعتراف بكافة النفقات على تطوير مثل تلك المواقع الإلكترونية كنفقات عندما تطرا.
- ٩ ويجب محاسبة أي نفقات دخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨. ويجب تقييم طبيعة كل نشاط تحدث بسببه النفقات (على سبيل المثال تدريب الموظفين وصيانة الموقع على الشبكة الإلكترونية) ومرحلة تطوير الموقع الإلكتروني أو التطوير اللاحق للموقع، من أجل تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (هناك إرشاد إضافي تم تقديمه في ملحق هذا التصير). على سبيل المثال:
- (أ) تشابه مرحلة التخطيط في طبيعتها مع مرحلة البحث في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٥٤-٥٦. ويجب الاعتراف بالنفقات التي طرأت في هذه المرحلة كنفقات عندما طرأت.

- (ب) مرحلة تطوير التطبيقات والبنية التحتية ومرحلة الرسم التخطيطي ومرحلة تطوير المحتوى إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى لإغراض أخرى بخلاف الدعاية والترويج لمنتجات وخدمات

الشركة، مرحلة التطوير في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٥٧-٦٤. ويجب تضمين النفقات في تلك المراحل في كلفة الموقع الإلكتروني المعترف بها كأصل غير ملموس وفقاً للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن أن تحزى النفقات مباشرة أو يتم توزيعها على أسس منطقية وثابتة لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استخدامه. فعلى سبيل المثال، يجب تضمين النفقات على المشتريات أو على إيجاد محتوى (بخلاف المحتوى للترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة) خاص بالموقع الإلكتروني، أو النفقات التي تمكن من استخدام المحتوى (على سبيل المثال الرسوم للحصول على رخصة إعادة الإنتاج) على الموقع الإلكتروني، في كلفة التطوير عندما تحدث هذه الحالة. غير أنه وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٧١، يجب عدم الاعتراف بالنفقات على بند غير ملموس اعتبر مبدئياً كمصروف في بيانات مالية سابقة، على أنه جزء من كلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق (على سبيل المثال عندما يتم إطفاء تكلفة حقوق التأليف بالكامل ويتم تبعاً لذلك توفير المحتوى على الموقع الإلكتروني).

(ج) ويجب اعتبار النفقات التي طرأت في مرحلة تطوير المحتوى، إلى الحد الذي تم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج عن منتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) كمصروف عندما طرأت وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٩(ج). على سبيل المثال، عند حساب النفقات على الخدمات المهنية لالتقاط الصور الرقمية لمنتجات الشركة ولتعزيز عرضها، يجب اعتبار النفقات كمصروفات على الخدمات المهنية التي تم تلقيها خلال العملية وليس عندما تعرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل حالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني. ويجب اعتبار النفقات الطارئة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما طرأ ما لم يلبى المعايير الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٨.

١٠ ويجب قياس الموقع الإلكتروني الذي يعتبر أصل غير ملموس بموجب الفقرة ٨ من هذا التفسير بعد الاعتراف للمبدئي عن طريق تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي. ٣٨. الفقرات من ٧٢-٨٧. ويجب أن يكون أفضل تقدير لفائدة مدة بقاء الموقع الإلكتروني قصيراً.

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة ليمكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ عام ٢٠٠٣ وإصدار لاحق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؛ النص الجديد وضع تحته خطه والنص الملغى وضع خلاله خط]

١١ يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٨ أن الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد دون الجوهري للملاهي المستقطبة للاتصال في إنتاج أو توزيع السلع أو الخدمات أو لتأجيله لأخرين أو لإعراضه مباشرة. ويقدم المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٩ أ برمجية الحاسوب كمثال شائع على الأصل غير الملموس. وبالمقارنة يعتبر الموقع الإلكتروني مثالا آخر على الأصل غير الملموس.

١٧ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨ ٥٦ اعتبار النفقات على البند غير الملموس على أنه مصروف طارئ ما لم يشكل جزءاً من نفقات أصل غير ملموس يلبي معيار الإعتراف المذكور في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرات من ١٨-٦٧ ٥٧ . ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٩ ٥٨ أن يتم اعتبار النفقات على الأنشطة الجديدة كمصروف طارئ. ولا تجري الشركة التي تطور موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخلياً أو خارجياً نشاطاً جديداً إلى الحد الذي يتم فيه خلق أصل غير ملموس مولد داخلياً. وتطبيق المتطلبات والإرشاد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات ٥٢-٦٧ ٥٩-٥٤. بالإضافة، إلى المتطلبات العامة للموصوفة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ٤٤ للإعتراف والقياس المبني لأصل غير ملموس، على النفقات الطارئة لدى تطوير الموقع الإلكتروني للشركة. وكما تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرات من ٦٥-٦٧ ٤٥-٤٤، فإن تكلفة الموقع الإلكتروني المعترف به كأصل غير ملموس مولد داخلياً يشمل كافة النفقات التي يمكن أن تعزى مباشرة أو توزيعها على أسس منطقي وثابت وهي ضرورية من أجل إيجاد وإنتاج وإعداد الأصل ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة من أصله.

١٣ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٤ ٤٤ أن يتم اعتبار النفقات على الأبحاث (أو على مرحلة الأبحاث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما طرأ. والأمثلة المقدمة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٦ ٤٤ تشابه الأنشطة التي تم إجرائها في مرحلة التخطيط من تطوير الموقع الإلكتروني. وتبعاً لذلك تعتبر النفقات الطارئة في مرحلة التخطيط لتطوير الموقع الإلكتروني كمصروف عندما طرأ.

١٤ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ٥٤ أن يتم اعتبار الأصل غير الملموس الذي ينشأ عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي فقط إذا استطاعت الشركة أن تثبت تلبية المعايير الستة المحددة. وأحد تلك المعايير هو إثبات كيف سيولد الموقع الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة (المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ٥٤ (د). ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٠ ٤٨ إلى أنه يتم تلبية هذا المعيار عن طريق تقييم المنافع الاقتصادية التي سيتم تلقيها من الموقع الإلكتروني وباستخدام المبادئ الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ لخفض الأصول، والذي يعتبر القيمة الحالية للنفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الإستخدام المستمر للموقع الإلكتروني. ويمكن أن تتضمن المنافع الاقتصادية المتوقعة من أصل غير ملموس كما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٧ إيرادات من بيع المنتجات أو الخدمات وتوفير التكاليف أو أي منافع ناتجة عن استخدام الأصل بواسطة الشركة. لذا، يمكن تقييم المنافع الاقتصادية المستقبلية عندما يكون الموقع الإلكتروني قادراً على توليد الإيرادات. ولا يعتبر الموقع الإلكتروني الذي تم تطويره فقط أو مبدئياً من أجل الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة كأصل ملموس، لأن الشركة لا تستطيع أن تثبت المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستتدفق. وتبعاً لذلك تعتبر كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني فقط أو مبدئياً من أجل الترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة كمصروف عندما طرأ.

١٥ ويتم الإعتراف بالأصل غير الملموس بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ٤٤ إذا، فقط إذا، لبي المعايير المحددة. ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٥ ٤٥ إلى أن الكلفة لأصل غير ملموس مولد داخلياً هي مقدار المصروفات الطارئة منذ التاريخ الذي لبي فيه أولاً الأصل غير الملموس معايير الإعتراف المحددة. وعندما تحصل الشركة على محتوى أو تخلقه لإغراض خلاف الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة، فمن المحتمل تحديد أصل غير ملموس (على سبيل المثال رخصة أو حق تاليف) منفصلاً عن الموقع الإلكتروني. غير أنه لا يتم الإعتراف بأصل منفصل عندما تعزى النفقات بشكل مباشر أو يتم توزيعها على أسس منطقي وثابت من أجل خلق وإنتاج وإعداد الموقع الإلكتروني ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة المقصود منه استغلاله - يتم تضمين النفقات في كلفة تطوير الموقع الإلكتروني.

١٦ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ للفقرة ١٩ ٥٤ (ج) أن يتم اعتبار النفقات على أنشطة الإعلان والترويج كمصروف عندما يطرأ. وينظر إلى النفقات الطارئة على تطوير محتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) على أنه نشاط إعلاني أو ترويجي وتبعا لذلك يعتبر كمصروف عندما طرأ وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨-الفقرة ٥٤(ج).

١٧ وحالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ الشركة الأنشطة الموصوفة في المرحلة التشغيلية. وتعتبر النفقات التي تلحق بتعزيز أو صيانة الموقع الإلكتروني للشركة كمصروف عندما طرأ ما لم يلبي المعيار المعترف بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ للفقرة ١٦. ويوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨-الفقرة ١٦ أنه إذا كانت النفقات مطلوبة لصيانة الأصل في بداية تقييم معيار الأداء، فيتم الإعراف بالنفقات كمصروف عندما طرأ* ما أن يكتمل تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ المنشأة بالأنشطة المنكورة في المرحلة التشغيلية. ويتم الإعراف بالنفقات اللاحقة من أجل تحسين أو المحافظة على الموقع الإلكتروني للمنشأة على أنها مصروف عند تكبدها ما لم تلبي معايير الإعراف الواردة في الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن معظم النفقات اللاحقة هي على الأرجح المحافظة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في أصل غير ملموس قائم أكثر منها لتحقيق تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعراف المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. إضافة إلى ذلك، من الصعب غالبا أن تُنسب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلا من نسبها إلى مؤسسة عمل ككل. لذلك فإنه من النادر أن يتم الإعراف بالنفقات اللاحقة - النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعراف الأولى بالأصل غير الملموس المشتري أو بعد إتمام الأصل غير الملموس العائد داخليا - في المبلغ الممجل للأصل^٥.

١٨ يتم قياس الأصل غير الملموس بعد الإعراف المبني بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات ٧٢-٨٧ ٩٣-٧٨. ونموذج إعادة التقييم يتم تطبيقه المعالجة البديلة للسرح بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ للفقرة ٧٥ ٧٤ فقط عندما يمكن تحديد القيمة المعللة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى سوق نشط. غير أنه، من غير المحتمل أن يوجد سوق نشط على الموقع الإلكتروني، يطبق نموذج التكلفة يتم معالجته الإشارة المرجعية. وبالإضافة إلى ذلك، حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨-الفقرة ٨٤ على أنه توجد لأصل غير الملموس دائما مدة مفيدة متوقعة متغيرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨-الفقرة ٧٩. وكما هو مشار إليه في الفقرة ٩٢ ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تخضع العديد من الأصول غير الملموسة للتقلبات، ونظرا لتأثيرات التغيرات السريعة في التقنية، فإن العمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني سيكون قصيرا.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "المستلزمات المصنعة والمنتجات" كما هو مستق من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في علم ٢٠٠٤ أن تشمل جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الإعراف العام الخاص به وإلغاء مطلب الإشارة إلى معايير الأداء القائمة أصلا. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ نتيجة للتغير في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتم إلغاء الفقرات المشار إليها بالتعديل. وتم حذف هذه الفقرة لتعديليها.

^٥ النص الأصلي ثم إضافة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢٢ "إجماع الأصغر" في نسخة ٢٠٠٤.

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٢٥ آذار ٢٠٠٢. ويجب محاسبة تأثيرات تبلي هذا التفسير باستخدام المتطلبات الانتقالية للمعايير المحاسبية الدولية ٣٨ الذي تم إصداره في ١٩٩٨. لذا، عندما لا يلي الموقع الإلكتروني معايير الإعراف كأصل غير ملموس، لكن تم الإعراف به سابقا كأصل، فيجب عدم الإعراف بالبلد في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذا. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائما، وتلبي نفقات تطويره معايير الإعراف به كأصل غير ملموس لكن تم الإعراف به سابقا كأصل، فيجب عدم الإعراف بالأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذا. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائما وتلبي نفقات تطويره معايير الإعراف به كأصل غير ملموس، وتم الإعراف به سابقا كأصل وتم قياسه مبدئيا عند حد التكلفة، فيعتبر المبلغ الذي تم الإعراف به مبدئيا بأنه قد تم تحديده على نحو ملائم.

ملحق للتفسير - ٣٢

يعتبر هذا الملحق توضيحياً فقط ولا يشكل جزءاً من التفسير. والهدف من هذا الملحق هو توضيح أمثلة النفقات التي تحدث خلال كل مرحلة من المراحل الموصوفة في الفقرات ٢ و ٣ من التفسير ويوضح أيضاً تطبيق التفسير للمساعدة في توضيح معناه. وليس المقصود من ذلك أن تمثل تلك الأمثلة قائمة شاملة بالنفقات التي يمكن أن تكون طارئة.

أمثلة تطبيقية على التفسير ٣٢

المعالجة المحاسبية	المرحلة / طبيعة النفقات
<p>التخطيط:</p> <p>الإعتراف بالمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٤</p>	<ul style="list-style-type: none"> • إجراء دراسات جدوى اقتصادية • تحديد موصفات الأجهزة والبرمجيات للحواسيب الآلية • تقييم بدائل المنتجات الأخرى والموردين • اختيار الأفضل
<p>يتم تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦</p>	<p>تطوير التطبيقات والبنية التحتية</p> <ul style="list-style-type: none"> • شراء أو تطوير أجهزة الحاسب الآلي
<p>الإعتراف بالمصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني من أجل الهدف المقصود بواسطة الإدارة، وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٥٧^(١)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • الحصول على اسم مجال • تطوير برمجيات التشغيل (على سبيل المثال نظام التشغيل وبرمجية الملقن • تطوير شيفرة التطبيق • إدخال التطبيقات المطورة على الموقع الإلكتروني • فحص الجهد
<p>الإعتراف بالمصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس منطقي وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود بواسطة الإدارة وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعتراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧^(١)</p>	<p>تطوير الرسوم التخطيطية</p> <ul style="list-style-type: none"> • تصميم شكل صفحات الموقع على الشبكة، (الشكل والألوان)

يتبع...

...تتبع

المرحلة / طبيعة النفقات

المعالجة المحاسبية

تطوير المحتوى

- خلق وشراء وإعداد (مثل إيجاد الروابط وملصقات التعريف) وتحصيل المعلومات إما على شكل نصوص أو رسوم تخطيطية في طبيعتها على الموقع الإلكتروني قبل إتمام تطوير الموقع الإلكتروني. وتتضمن الأمثلة على المحتوى المعلومات حول الشركة والمنتجات والخدمات المعروضة للبيع والمواضيع التي يصل إليها المشتركين.
- الإعراف بالمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ للفقرة ٦٩ (ج) إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات). وفي حال كان الوضع خلاف ذلك، الإعراف بالمصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود بواسطة الإدارة وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ للفقرة ٢١ والمعيار ٣٨ الفقرة ٥٧^(١)

التشغيل

- تحديث الرسومات التخطيطية ومراجعة المحتوى
- إضافة مهام ومميزات ومحتوى جديد
- تسجيل الموقع الإلكتروني لدى آليات البحث
- بيلت الإسلد
- مراجعة الوصول الأمن
- تحليل استخدام الموقع الإلكتروني
- تقييم ما إذا كانت تلبية تعريف الأصول الغير ملموسة ومعايير الإعراف المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الفقرة ١٨، في الحالات التي يتم فيها الإعراف بالمصروف في القيمة المسجلة لأصول الموقع.

أخرى

- نفقات للبيع والنفقات الإدارية وأخرى العامة للكلية ما لم تعزى بشكل مباشر لإعداد الموقع الإلكتروني لغرض الاستخدام لتشغيله للهدف المقصود بواسطة الإدارة
- تحديد مواطن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل المبذولة الملائمة قبل أن يحقق الموقع الإلكتروني الأداء المخطط له (على سبيل المثال اختبار البداية للخاطئة)
- تدريب الموظفين على إدارة الموقع الإلكتروني
- الإعراف بالمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٦٥-٧٠.

(١) كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني هي فقط أو لها مبدئياً من أجل الترويج والإعلان عن منتجات الشركة وخدماتها ويتم الإعراف بها كمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨.

قائمة المصطلحات

أخذت قائمة المصطلحات هذه من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية كما أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في ١ يناير ٢٠٠٦. وترد الإشارات حسب رقم المعيار أو التفسير ورقم الفقرة.

وتتضمن هذه القائمة أيضا مقتطفات من "بطار إعداد وعرض البيانات المالية". إن الإشارات إلى الإطار مسبقة بحرف ط.

وتبين الإشارات الواردة أعلاه بين قوس إلى اختلافات بسيطة في الصياغة.

المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	المعيار ٨. ٥ المعيار ١٤. ٨	المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	المعيار ٨. ٥ المعيار ١٤. ٨
ربح أو خسارة الفترة قبل طرح المصروف الضريبي.	المعيار ١٢. ٥	ربح أو خسارة الفترة قبل طرح المصروف الضريبي.	المعيار ١٢. ٥
يتم الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة التي ترتبط بها.	الإطار ٢٢	يتم الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة التي ترتبط بها.	الإطار ٢٢
الإجازات المدفوعة التي يتم ترحيلها ويمكن استخدامها في فترات مستقبلية في حال عدم استخدام استحقاق للفترة الحالية بكامله.	المعيار ١٣، ١٩	الإجازات المدفوعة التي يتم ترحيلها ويمكن استخدامها في فترات مستقبلية في حال عدم استخدام استحقاق للفترة الحالية بكامله.	المعيار ١٣، ١٩
التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتري بشكل فعال على المنشأة المشتراة.	معيار التقرير ٣ (أ)	التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتري بشكل فعال على المنشأة المشتراة.	معيار التقرير ٣ (أ)
السوق الذي تتوفر فيه كلفة الشروط التالية: (أ) تجانس البلود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبيعين راغبين في أي وقت؛ (ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.	المعيار ٦، ٣٦ المعيار ٨، ٣٨ المعيار ٨. ٤١	السوق الذي تتوفر فيه كلفة الشروط التالية: (أ) تجانس البلود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبيعين راغبين في أي وقت؛ (ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.	المعيار ٦، ٣٦ المعيار ٨، ٣٨ المعيار ٨. ٤١
تعتبر الأداة المالية أنها معروضة في سوق نشط إذا كانت الأسعار للمعرضة متوفرة في الحال وبشكل منتظم من سوق لورق مالية أو متعامل أو وسيط أو مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو وكالة تنظيمية، وتمثل هذه الأسعار معاملات السوق الفعلية التي تتم في السوق بشكل منتظم على أسس تجاري.	المعيار ٣٩. تنفيذ ٧١	تعتبر الأداة المالية أنها معروضة في سوق نشط إذا كانت الأسعار للمعرضة متوفرة في الحال وبشكل منتظم من سوق لورق مالية أو متعامل أو وسيط أو مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو وكالة تنظيمية، وتمثل هذه الأسعار معاملات السوق الفعلية التي تتم في السوق بشكل منتظم على أسس تجاري.	المعيار ٣٩. تنفيذ ٧١

المعيار ٧٢،١٩-٧٣	إن نزاهة المنشأة وإسجاسها بشكل متبادل يعد من أفضل التقديرات حول المنغبرات الديمغرافية والمالية التي متحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد التوظيف.	الإقتراضات الإقتوارية
المعيار ٧،١٩	تشمل المكاسب والخسائر الإقتوارية ما يلي: (أ) تحديلات الخيرة (أثار الفروقات بين الإقتراضات الإقتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و (ب) أثار للتغيرات في الإقتراضات الإقتوارية.	المكاسب والخسائر الإقتوارية
المعيار ٨،٢٦	القيمة الحالية للقيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة وفق خطة منافع التقاعد للموظفين الحاليين والسابقين، التي تُنسب للخدمة التي تم تقديمها مسبقاً.	القيمة الحالية الإقتوارية لمنافع التقاعد الموعودة
	انظر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية	الأحداث التي تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية
المعيار ٦،٣٦، (المعيار ٨،٣٨) المعيار ٣ (أ)	تاريخ التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج وتاريخ الإعلان عنه، في حالة المنشآت المسجلة. أما في حال الإنستلاء غير الودي على شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإندماج هو تاريخ قبول عدد كلف من مالكي المنشأة للمشترأة عرض للمنشأة المشترية ممارسة السيطرة على المنشأة المشترية.	تاريخ الإنستلاء (الإندماج الأعمال)
المعيار ٥،٤١	إدارة التحول البيولوجي من قبل المنشأة للأصول البيولوجية المتوفرة برسم البيع إلى منتجات زراعية، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.	النشاط الزراعي
المعيار ٥،٤١	عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة.	المنتجات الزراعية
المعيار ٦،٣٦، (المعيار ٨،٣٨)	التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإئتامي.	الإطفاء (الإستهلاك*)
المعيار ٩،٣٩	المبلغ الذي يقاس بمقداره الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الاعتراف الأولي مطروحاً منه دفعات تسديد المبلغ الأصلي مضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي باستخدام طريقة الفائدة للفعالة لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي ومبلغ الإستهلاك، ومطروحاً منه أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص) لانخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحويل.	التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي

* في حالة الأصل غير الملموس أو الشيرة، يُستخدم عموماً مصطلح "الإطفاء" عوضاً عن "الإستهلاك"، وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

زيادة في حصة المسهم من الأرباح أو انخفاض في حصة المسهم من الخسائر	زيادة في حصة المسهم من الأرباح أو انخفاض في حصة المسهم من الخسائر. قد تمت ممارستها، أو أن الأسهم العادية قد صدرت بعد تلبية شروط محددة.	المعيار ٥,٣٣
الأصل	عبارة عن مورد:	المعيار ٨,٣٨
	(أ) تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛ و (ب) يتوقع أن تحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.	(الإطار (٤٩) (أ))
الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل	الأصول (عدا عن الأوفت المالية غير القابلة للتحويل للصناديق من المنشأة معدة للتقارير المالية): (أ) التي تحتفظ بها منشأة (صندوق استثماري) مستقلة قانونياً عن المنشأة معدة للتقارير المالية والتي توجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و (ب) المتوفرة لاستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وهي غير متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة معدة للتقارير المالية إلا في إحدى هاتين الحالتين: (١) إذا كانت الأصول المتبقية في الصندوق كافية للإيفاء بجميع التزامات منافع الموظفين ذات العلاقة الخاصة بالخطة أو المنشأة معدة للتقارير المالية؛ أو (٢) إعادة الأصول إلى المنشأة معدة للتقارير المالية لتسديدها مقابل منافع الموظفين التي تم دفعها مسبقاً.	المعيار ٧,١٩
منشأة زميلة	هي المنشأة، بما في ذلك المنشآت المنمجة مثل شركة التضامن التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعاً مشتركاً معه.	المعيار ٢,٢٨
الأصول المالية المتوفرة للبيع	هي تلك الأصول المالية غير المشتقة المخصصة للبيع أو غير المصنفة (أ) قروضاً وذكماً مدينة، أو (ب) استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، أو (ج) أصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.	المعيار ٩,٣٩
ربحية المسهم الأساسية	ربح أو خسارة الفترة الذي يُنسب إلى حملة الأسهم العادية (اللبسط) مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام).	المعيار ١٠,٣٣
الأصل البيولوجية	للكائنات الحية من الحيوان والنبات.	المعيار ٥,٤١

التحول البيولوجي	عمليات التكاثر، ونقل الصقل للوالد، والإنتاج، التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.	المعيار ٥،٤١
تكاليف الإفترض	الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.	المعيار ٤،٢٣
مؤسسة أعمال	مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم تنفيذها وإدارتها بغرض تقديم ما يلي: (أ) مردود على المستثمرين؛ أو (ب) تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى بطريقة مباشرة ومنتظمة لحاملي الوثيقة أو المشاركين.	معيار التقارير ٣ (أ)
إندماج الأعمال	تتألف مؤسسة الأعمال عموماً من مدخلات، وعمليات تطبق على تلك المدخلات، ومخرجات ناتجة يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد الإيرادات. في حال تم عرض الشهرة بوضع مقول من الأنشطة والأصول، يفترض أن ذلك الوضع سيكون مؤسسة أعمال.	معيار التقارير ٣ (أ)
إندماج الأعمال الذي يتضمن منشآت أو مؤسسات أعمال تخضع لسيطرة مشتركة	دمج منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة ضمن منشأة معدة للتقارير المالية.	معيار التقارير ٣ (أ)
قطاع الأعمال	إندماج الأعمال الذي ينتج عنه في النهاية سيطرة نفس الجهة أو الجهات على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإندماج قبل وبعد عملية الإندماج، وتكون تلك السيطرة دائمة.	المعيار ٩،١٤
رأس المال	هي الجزئيات المكونة للمنشأة والقابلة للتميز يقوم كل منها بإنتاج منتج أو تقديم خدمة مختلفة أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات العلاقة ويخضع للمخاطر والعائدات التي تختلف عن مخاطر وعائدات قطاعات أعمال أخرى.	الإطار (١٠٢)
الرسملة	بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، هو عبارة عن صافي الأصول أو حقوق الملكية للمنشأة، وتتبنى معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال.	المعيار ١١،٢٣
القيمة المسجلة	بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثال القدرة التشغيلية، هو عبارة عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة التي تستند، على سبيل المثال، إلى وحدات الإنتاج لكل يوم.	المعيار ٦،١٦ المعيار ٦،٣٦ المعيار ٨،٣٨
	الإعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل معين.	
	المبلغ الذي يعترف بمقداره بالأصل بعد طرح أي استهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتركمة من ذلك.	

المبلغ الذي يتم عند الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية.	المعيار ٥.٤٠	القيمة المسجلة
النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	المعيار ٦.٧	النقد
استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قابلة للتحويل بسهولة لمبالغ معطومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغير في القيمة.	المعيار ٦.٧	النقد المعادل
التدفقات الواردة والصادرة للنقد والنقد المعادل.	المعيار ٦.٧	التدفقات النقدية
أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.	المعيار ٦.٣٦	وحدة تزايد النقد
معاملة دفع على أساس الأسهم تمتلك فيها المنشأة مبلغ أو خدمات من خلال تكبد التزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات مقابل مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير ٢ (أ)	العملية التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد
حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقرير ٤ (أ)	شركة التأمين المباشرة
تحول في القيمة المسجلة لأصل أو التزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصحيح لأخطاء.	المعيار ٥.٨	التغيير في التقدير المحاسبي
مجموعة أصول متشابهة من حيث الطبيعة والإستخدام في عمليات المنشأة.	المعيار ٣٧.١٦، المعيار ١٢٧.٣٦، المعيار ١١٩.٣٨	فئة أصول
مجموعة الأدوات المالية المماثلة لطبيعة المعلومات التي يتم الإصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصلص هذه الأدوات المالية.	معيار التقرير ٦.٧	فئة الأدوات المالية
أفراد العائلة الذين قد يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:	المعيار ٩.٢٤	أفراد الأسرة المباشرة
(أ) الشريك المحلي للفرد ولبناته؛		
(ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و		
(ج) الأشخاص المعاون من قبل الفرد المعني أو شريكه المحلي.		

معيار ٨,٢١	مصر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.	معيار الإفصال
معيار ٤,١٧	لتاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه باستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الاعتراف الأولي بحقد الإيجار (أي الاعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).	بدم مدة عقد الإيجار
معيار ٢٤ (٩)	يشمل كافة منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد للتقرير المالية ٢ الدفع على أساس الأسهم. ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال العوض النقدي للمدفع أو مستحق الدفع أو المقدم من قبل المنشأة، أو بالنيابة عنها، مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل العوض النقدي للمدفع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة. يتضمن التعويض:	تعويض
	(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة للراتب والإجازة المرضية مدفوعة للراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحققت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالتغطية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو للخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛	
	(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، وللتأمين على الحياة بعد التوظيف والتغطية الطبية ما بعد التوظيف؛	
	(ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع للخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة، للمشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات الموجبة؛	
	(د) منافع نهاية الخدمة؛ و	
	(هـ) الدفع على أساس الأسهم.	
معيار التقرير ١.٥	المعلومات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح تشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة.	العنصر المكون للمنشأة
معيار ٢٨,٣٢-٢٩	الأداة المالية التي تحتوي من منظور الجهة التي أصدرتها على كل من إلتزام وعنصر حقوق ملكية.	الأدوات المالية المركبة
معيار ٤,٢٧ معيار ٢,٢٨	بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها على أنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.	البيانات المالية الموحدة

المعيار ٣،١١	عقد يتم التفويض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي.	عقد إنشاء
المعيار ١٠،٣٧	لتتزام نالجم عن أعمال المنشأة حيث: (أ) أيدت المنشأة لأطراف أخرى لها مسئوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات مطنة أو بهول حالي محدد بشكل كافٍ؛ و (ب) نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توفيقاً صحيحاً لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسئوليات.	الالتزام النافع
المعيار ١٠،٣٧	أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر لا يخضع لميطرة للمنشأة بشكل كامل.	الأصل الطارئ
المعيار ١٠،٣٧ محور التقرير ١.٣	(أ) التزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية الغير المؤكدة والذي لا يخضع لميطرة للمنشأة بشكل كامل؛ أو (ب) التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الاعتراف به لأنه: (١) من غير المحتمل طلب تملك مصادر من الموارد التي تشمل منافع للتصالحية لتسوية الالتزام؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بدرجة كافية من الموثوقية.	الالتزام الطارئ
المعيار ٤،١٧	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي لا يكون مبلغه محدداً، لكنه يقوم على أساس مبلغ مستقبلي لعمل آخر غير مرور الوقت (مثل ذلك نسبة المبيعات المستقبلية، مقدار الإستعمال المستقبلي، مؤشرات الأسعار المستقبلية، أسعار الفائدة السوقية المستقبلية).	الإيجار المشروط
المعيار ٥،٣٣	اتفاقية لإصدار أسهم متوقفة على تلبية شروط محددة.	اتفاقية أسهم تصدر تحت شروط معينة (مشروطة)

أسهـم عـادىـة تصـدر تحـت شـروط معيـنة	أسهـم عـادىـة قـابـلـة للإصـدار مـقـابـل مـبالغ نـقدىـة صـغىـرة أو بـدون مـقـابـل أو لـقـاء عـوض نـقدىـ آخر عـند تـلـبىـة شـروط مـحـددة ضـمـن انـقـابىـة أسـهم مـشـروطة.	المعيار ٥,٣٣
العقد	انـقـابىـة بـيـن طـرفىـن أو لكـثر يـكـون لـها نـتـائـج اقتصـادىـة واضـحة لا تـملك الأطـراف سـوى قـدرـة مـحدودة، إن وـجـت، لتـجـديـها، وىـعود سـبـب ذلـك عـادـة إىـ أن اىـانـقـابىـة قـابـلـة للتـفـيـذ بـقـوة القـفـون، وىـمـكن أن تأخذ العـقـود أشـكـالا مـخـتـلـفة ولىـس بالـضـرورة أن تـكـون خـطىـة.	المعيار ١٣,٣٢
المىـطـرة (على منشأة)	تعنى القـدرـة على المىـطـرة أو السـتـحكم فى المىـسلـات المالىـة ولـلـشـغـلـة لـمنشأة ما من أجل تحقـيـق مـنـافع من أنـشـطـة ذلـك المنشأة	المعيار ٩,٢٤، المعيار ٤,٢٧، المعيار ٢,٢٨، (المعيار ٣,٣١)، (معيار التقرير ١.٢)
أصول للشركة	الأصول عدا عن الشهرة التى تساهم فى التكتفلات النقدية المستقبلىة لكل من وحدة توليد النقد قيد المراجعة ووحدات توليد لنقد الأخرى.	المعيار ٦,٣٦
'مدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات المنشأة المتعلقة بمنافع الموظفين' (المنطق)	مدى حول أفضل تقديرات المنشأة لالتزامات منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ٩٥,١٩
التكلفة	مبلغ لنقد أو لنقد المعدل المدفوع أو القيمة المدفوعة للعوض النقدي الأخر المقدم لاستملاك أصل فى وقت استملاكه أو إنشائه، أو فى الحالات التى ينطبق عليها، المبلغ الذى يُنسب إلى ذلك الأصل عند الإعراف الأولى به وفقا للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل معيار رقم ٢ الملحق على أساس الأسهم.	المعيار ٦,١٦، المعيار ٨,٣٨، المعيار ٥,٤٠
طريقة التكلفة	طريقة لمحاسبة الاستثمارات يتم بموجبها الإعراف بالاستثمار بسعر التكلفة. ويعترف المستثمر بالدخل من الاستثمار فقط إلى الحد الذى يقضى فيه المستثمر توزيعات من الأرباح المتركمة للجهة المستثمر بها النقشنة بعد تاريخ عملية الإنعماج بالشراء. أما للتوزيعات المقبوضة كزيادة على تلك الأرباح فتعتبر استرداداً للاستثمار ويتم الإعراف بها كخفيض فى تكلفة الاستثمار.	المعيار ٤,٢٧
تكلفة المخزون	جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وغيرها من التكاليف التى يتم تكبدها فى سبيل وضع المخزون فى مكانه ووضع الحالى.	المعيار ١٠,٢
تكلفة الشراء	مجموع سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (عدا عن تلك التى يمكن أن تستردها المنشأة لاحقاً من مصلحة الضرائب) ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التى تُنسب مباشرة إلى شراء البند. ويتم طرح الخصومات التجارية والخصومات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.	المعيار ١١,٢

المعيار ٢,١١	عقد إنشاء يتم بموجبه تحويل المفاول عن للتكاليف المسموح بها أو المحددة خلافا لذلك، مضافا إليها نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم محددة.	عقد التكلفة مضافا إليها هامش ربح معين
المعيار ١٢,٢	التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدة الإنتاج مثل العمالة المباشرة وما يتم توزيعه بطريقة منتظمة من مصاريف الإنتاج غير المباشرة للثابتة والمتغيرة التي يتم تكديما لتحويل المواد إلى بضائع تامة الصنع.	تكلفة التحويل
المعيار ٦,٣٦	التكاليف المترتبة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	تكاليف التصرف
معيار التقرير ٥ (أ)	التكاليف المترتبة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة للتصرف)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	تكاليف حتى البيع
معيار التقرير ٧ (أ)	مخاطرة إخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تلبية التزام ما والتسبب في أن يحصل الطرف الآخر خسارة مالية.	مخاطرة الائتمان
معيار التقرير ٧ (أ)	مخاطرة السوق- وهي مخاطرة تقلب قيمة أداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	مخاطرة العملة
المعيار ٥٧,١ معيار التقرير ١.٥	الأصل الذي يائي أي من المعايير التالية: (أ) يتوقع تحقيقه أو يقصد بيعه أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛ (ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ (ج) يتوقع تحقيقه خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو (د) عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٧ "بيان التدفق النقدي") ما لم يكن مقيد التبادل أو الإستعمال لتسوية التزام ما لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.	الأصل المتداول
الإطار ١٠٠ (ب)	مبلغ للنقد أو النقد للمعادل الذي كان يجب دفعه إذا تم شراء نص الأصل أو أصل مماثل معادل في الوقت الحالي. مبلغ للنقد أو النقد للمعادل غير المخصص الذي يمكن طلبه لتسوية لالتزام في الوقت الحالي.	التكلفة الجارية

المعيار ٦٠.١	يتم تصنيف الالتزام عندما يأتي أحد المعايير التالية: (أ) يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛ (ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛ (ج) تستحق تسويته خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو (د) لا تملك المنشأة حقاً مطلقاً بتأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.	الالتزامات المتداولة
المعيار ٧.١٩	ويتم تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.	
المعيار ٧.١٩	الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.	تكلفة الخدمة الحالية
المعيار ٥.١٢	مبلغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع (القابلة للإسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترة معينة.	الضريبة الجارية
المعيار ١١١. ١٩	يحدث التقليس عندما: (أ) تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذين تغطيهم خطة معينة؛ أو (ب) تعديل بنود خطة المنافع المحددة بحيث لا يعد عنصر مادي معين في الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين بحقق الشروط اللازمة للمنافع، أو أنه يحقق فقط شروط الحصول على منافع مخفضة.	التقليص (لمنافع الخطط الموحدة)
معيار التقرير ٣ (أ)	عند تحقيق اندماج الأعمال في معاملة تبادل واحدة، يكون تاريخ عملية التبادل هو تاريخ الاندماج. أما عندما يتضمن الاندماج الأعمال أكثر من معاملة تبادل واحدة، كأن تتم مثلاً على مراحل من خلال عمليات شراء متتابعة للأسهم، فيكون تاريخ عملية التبادل هو تاريخ الاعتراف بكل استثمار فردي في البيانات المالية للمنشأة المشتريّة.	تاريخ عملية التبادل
معيار التقرير ١ (أ)	بدئية الفترة الأولى والتي تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدوابة لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير.	تاريخ التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الفرق المؤقت القابل للإقطاع	فرق مؤقت بين القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام في الميزانية العمومية وأساس الضريبة الذي ينتج عنه مبلغ قابل للإقطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الضارة للضريبة) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام.	المعيار ٥,١٢
تكلفة مقدرة	مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد. ويفترض الاستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد اعترفت أولاً بالأصل أو الالتزام في التاريخ المحدد وأن تكلفته كانت تساوي التكلفة المقدرة.	معيار التقرير ١ (أ)
أصول ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية فيما يخص ما يلي: (أ) الفروقات المؤقتة القابلة للإقطاع؛ (ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة؛ و (ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة.	المعيار ٥,١٢
الالتزامات ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يخص الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.	المعيار ٥,١٢
الالتزام منفعة محددة	صافي مجموع المبالغ التالية: (أ) القيمة الحالية للالتزام المنفعة المحددة في تاريخ الميزانية العمومية؛ (ب) مضافاً إليها أية أرباح اكتوارية (مطروحة منها أية خسائر اكتوارية) غير معترف بها؛ (ج) مطروحة منها أية تكلفة خدمة سابقة لم يتم الاعتراف بها بعد؛ (د) مطروحة منها القيمة المعادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) والتي سيتم من خلالها تسوية الالتزامات مباشرة.	المعيار ٥٤,١٩
الالتزام المنفعة المحددة (القيمة الحالية له)	القيمة الحالية، بدون طرح أية أصول خطة، للدفوعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناتج من خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ٧,١٩
خطط المنافع المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف عدا عن خطط المساهمات المحددة.	المعيار ٧,١٩
خطط للمنافع المحددة	خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ التي ستلتحق كمناقص تقاعد بالرجوع إلى معادلة مبنية عادة على مكاسب الموظفين و/أو سنوات الخدمة.	المعيار ٨,٢٦

المعيار ٧،١٩	خطط منافع ما بعد التوظيف التي تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات محددة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانوني أو نافذ لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن يوجد في الصندوق أصول كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.	خطط المساهمات المحددة
المعيار ٨،٢٦	خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد على أنها مساهمات في صندوق مع مكاسب الاستثمار في ذلك.	خطط المساهمة المحددة
المعيار ١٣٤،١٩	الالتزام للمنشأة بشكل واضح بدفع منافع نهاية الخدمة فقط إذا كان لديها خطة رسمية تفصيلية بشأن نهاية الخدمة وليس فيها إمكانية لتسحب واقعية، ويجب أن تشمل الخطة التفصيلية، كحد أدنى، ما يلي: (أ) الموقع والوظيفة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم؛ (ب) منافع نهاية الخدمة لكل صنف وظيفي أو وظيفة؛ و (ج) الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة. ويجب أن يبدأ للتنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب تحديد الفترة الزمنية لإكمال التنفيذ بحيث لا يكون من المحتمل حدوث تغيرات مادية في الخطة.	الالتزام واضح
معيار التقرير ٤ (أ)	مكون تعاقدي لا يتم محاسبته كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ ويندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان أداة منفصلة.	مكون إيداع
المعيار ٦،١٦، المعيار ٦،٣٦، المعيار ٨،٣٨	تكلفة أصل معين، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة (في البيانات المالية) مطروحا منه قيمته المتبقية.	المبلغ القابل للإستهلاك
المعيار ٦،١٦، المعيار ٦،٣٦	التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.	الإستهلاك (الإطفاء)*
المعيار ٩،٣٩	استبعاد أصل مالي أو لل التزام مالي سبق الإقرار به من الميزانية العمومية للمنشأة.	إلغاء الإقرار (بإداة مالية)

* في حال الأصل غير الملموس، يستخدم صوما مصطلح "إطفاء" عوضاً عن "إستهلاك". لكن كلا المصطلحين لهما المعنى نفسه.

المشتقة

أداة مالية أو عقد آخر يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المعيار ٩،٣٩ الدولي ٣٩ (انظر الفقرات ٧-٢) يجمع الخصائص التالية:

- (أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف لجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة الملاءمة ومؤشر ائتمان، متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد (يسمى أحياناً "أو الصلة")؛
- (ب) لا يتطلب صافي استثمار أولي أو يتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما قد يتطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تكون ذات استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ و
- (ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

الأدوات المالية المشتقة

هي أدوات مالية مثل الخيارات المالية، والعمليات الأجلة والمستقبلية، ومبادلات سعر الفائدة ومبادلات العملة، التي ينشأ عنها حقوقاً والتزامات يتمثل تأثيرها في نقل مخاطرة مالية واحدة أو أكثر متصلة في أداة مالية رئيسية ذات صلة بين أطراف الأداة. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون ملائمة، أو التزاماً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون غير ملائمة. غير أنه لا ينجم عن الأدوات المالية المشتقة نقل الأداة المالية الرئيسية ذات الصلة عند بدء العقد، كما لا يحدث هذا النقل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات حقاً والتزاماً لتنفيذ عملية تبادل. ولأنه يتم تحديد شروط التبادل عند بداية الأداة المشتقة، مع تغير الأسعار في الأسواق المالية، فمن المحتمل أن تصبح تلك الشروط ملائمة أو غير ملائمة.

التطوير

تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد جديدة أو محسنة بشكل جوهري، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات تسبق بدء الإنتاج أو الإستهلاك التجاري.

المعيار ٣١،٣٣	ربحية السهم المعدلة بخاصية التحويل إلى الأسهم العادية	مبلغ ربح أو خسارة الفترة (البسط) الذي يُنسب إلى حصة الأسهم العادية مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام)، بعد تعديلها لاستيعاب آثار جميع الأسهم العادية المحتملة.
المعيار ٥،٣٣	تخفيض في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم	تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر ناجمة من افتراض تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.
المعيار ٤١،٣٣	الأسهم العادية المحتملة التي ينجم عن تحويلها إلى أسهم عادية تخفيض ربحية السهم	أسهم عادية محتملة يؤدي تحويلها لأسهم عادية إلى انخفاض حصة السهم من الأرباح أو زيادة حصة السهم من الخسائر من العمليات المستمرة.
معيار التقرير ٤ (أ)	عقد تأمين مباشر	عبارة عن عقد تأمين لا يعتبر عقد إعادة تأمين.
المعيار ١٨،٧ (أ)	الطريقة المباشرة في إعداد تقارير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	هي طريقة للإفصاح عن الفئات الرئيسية لمجمل المقبوضات النقدية ومجمل المنفوعات النقدية.
معيار التقرير ٥ (أ)	العملية المتوافقة	مكوّن محين في المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع: (أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، (ب) جزء من خطة لمنطقة مفردة للتصرف بخط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية من العمليات، أو (ج) منشأة تابعة يتم شراؤها حصرياً بغرض إعادة البيع.
معيار التقرير ٤ (أ)	ميزة المشاركة الاختيارية	حق تعاقدي يقضي باستلام منافع إضافية، مكمل لمنافع مضمونة: (أ) من المحتمل أن تشكل تلك المنافع الإضافية جزءاً كبيراً من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) يكون تحديد مقدارها أو توقيتها متروك لتقدير الجهة المصدرة بموجب العقد؛ و (ج) تستند تعاقدياً إلى: (١) أداء مجموعة محددة من العقود أو أنواع محددة من العقود؛ (٢) مردودات استثمار محققة و/أو غير محققة على مجموعة محددة من الأصول يحتفظ بها صاحب الإصدار؛ أو (٣) أرباح أو خسائر الشركة أو الصندوق أو منشأة أخرى تصدر العقد.

مجموعة الإستهلاك	مجموعة من الأصول يتم إستهلاكها، وبالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والالتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتركة في لئماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة مولدة للنفذ خصصت لها الشهرة وفقا لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ انخفاض قيمة الأصول* (كما تمت مراجعته في ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن تلك الوحدة للمولدة للنفذ.	مقياس للتقرير ٥ (أ)
توزيعات الأرباح	عبارة عن توزيعات الأرباح على حملة استثمارات حقوق الملكية بنسبة حيازتهم فئة معينة من رأس المال.	المعيار ٥،١٨
العمر الإقتصادي	أما أن تكون: (أ) الفترة التي يتوقع أن يكون الأصل خلالها قابلاً للإستخدام اقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع للحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.	المعيار ٤،١٧
معدل الفائدة للفعال	طريقة لحساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتوزيع دخل الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى للفترة ذات الصلة. وسعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يطرح بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية للمستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، حيثما كان مناسباً، خلال فترة زمنية تقصر إلى صافي القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعند حساب سعر الفائدة الفعلي، ينبغي على المنشأة تقدير التكاليف النقدية مع الأخذ بعين الإعتبار كلفة البنود التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، النفع مقدماً وخيارات للشراء والخيارات المعكولة) لكن لا يجب أن تأخذ في اعتبارها الضائرات الإئتمانية المستقبلية. يتضمن الحساب كلفة الرسوم ولانقلط المدفوعة أو المقبوضة بين أطراف العقد، التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العتوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد لفترض يفيد بأنه يمكن تقدير التكاليف النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بشكل موثوق. إلا أنه في تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التكاليف النقدية أو العمر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة أدوات مالية) بشكل موثوق، يتعين على المنشأة لمستخدم التكاليف النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية للكاملة للأداة المالية (أو مجموعة الأدوات المالية).	المعيار ٩،٣٩

المعيار ١٠,٣٩	هي عبارة عن مكون في أداة مالية مختلطة (مجمعة) يتضمن أيضا عقدا أصليا غير مثنق - يكون من آثاره اختلاف بعض التدفقات النقدية للأداة المختلطة بطريقة مماثلة للمشقة المستقلة. وينتج عن المثنق الضمني تعديل بعض أو كافة التدفقات النقدية التي يقتضيها العقد خلافا لذلك حسب سعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة ملاءة، أو مؤشر لتتمن، أو متغير آخر. إن المشقة المرتبطة بأداة مالية والقبلة للنقل تعالفا بصورة مستقلة عن تلك الأداة، أو التي يكون لها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، لا تعتبر مشقة ضمنية، بل أداة مالية منفصلة.	المشقة الضمنية
المعيار ٧,١٩	كافة أشكال العرض النقدي الذي تمنحه المنشأة مقابل خدمات يقدمها الموظفون.	منافع الموظفين
معيار التقرير ٢ (أ)	الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة ولها أن: (أ) يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو أنهم يعملون في المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.	الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة
المعيار ٦,١٦ المعيار ٨,٣٨	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوتها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكدها عند تسوية التزلم ما.	القيمة الخاصة بمنشأة معينة
الإطار (٤٩) (ج)	عبارة عن الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح كافة التزاماتها.	حق الملكية
المعيار ١١,٣٢ معيار التقرير ٢ (أ)	عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول منشأة ما بعد طرح كافة التزاماتها.	أداة حق الملكية
معيار التقرير ٢ (أ)	حق (مشرط أو غير مشروط) في أداة حق الملكية للخاصة بالمنشأة تمنحه المنشأة لجهة أخرى، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم.	أداة حق الملكية الممنوحة

طريقة حقوق الملكية	طريقة محاسبية يتم بموجبها الاعتراف بالاستثمار مبدئياً بسعر التكلفة ويتم تعديله بعد ذلك للتغير في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها الذي يتم بعد الاندماج بالشراء. وتتضمن أرباح أو خسائر المستثمر حصته في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها.	المعيار ٢،٢٨
العملية التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية لمسي المنشأة	عملية دفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).	معيار التقرير ٢ (أ)
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	هي تلك الأحداث الملائمة أو غير الملائمة التي تحدث بين تاريخ الميزانية العمومية والتاريخ الذي يُصرح فيه بإصدار البيانات المالية، ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:	المعيار ٣،١٠
	(أ) تلك التي تؤثر لحظة على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية (لحدث تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية)؛ و	
	(ب) تلك التي تكل على الظروف التي نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (لحدث لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).	
فرق الصرف	الفرق الناتج عن تحويل عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.	المعيار ٨،٢١
سعر الصرف	هو محل التبادل بين عملتين.	المعيار ٨،٢١
المصروفات	الإنخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تكلفات صادرة أو نفاذ الأصول أو تكبد التزامات يدمج عنها انخفاض في حقوق الملكية، عدا عن تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية.	الإطار ٧٠ (ب)
تعديلات لخبرة	أثر الفروقات بين الافتراضات الإكثورية السابقة وما حدث بالفعل.	المعيار ٧،١٩
فحص (اكتشاف) وتقييم الأصول	فحص (اكتشاف) وتقييم النفقات المعترف بها كأصل بما يتفق مع السياسة المحاسبية للمنشأة.	معيار التقرير ٦ (أ)
فحص و تقييم النفقات	النفقات التي تتكبدتها منشأة معينة فيما يتعلق بالتفتيش عن الموارد الطبيعية وتقييمها قبل أن يتم إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية.	معيار التقرير ٦ (أ)

اكتشاف وتقييم المصادر المعدنية	يتضمن البحث عن المصادر المعدنية للنفط والغاز الطبيعي ومصادر أخرى مشابه للمصادر الغير متجددة بعد أن يحصل المشروع على الحقوق الشرعية للاكتشاف في سلكن معينة، كذلك إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج للموارد المعدنية.	معيار التقرير ٦ (١)
القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد للترام على أساسها بين أطراف متوافر لها الدرية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معايير المحاسبة ٦،٢، ٤،١٦، ٧،١٨، ٧،١٩، ٣،٢٠، ٢١، ٨، ١١،٣٢، ٨،٣٨، ٩،٣٩، ٤٠، ٤١، معيار التقرير ١ (١)، معيار التقرير ٣ (١)، معيار التقرير ٤ (١)، معيار التقرير ٥ (١)
القيمة العادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو سداد للترام أو أداة حقوق ملكية مملوكة يجب إستبدالها بين أطراف متوافر لها الدرية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معيار التقرير ١٢
القيمة للعائلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة مودة للتد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منها تكاليف الإستبعاد.	المعيار ٦،٣٦
الوارد أولا صادر أولا	هي طريقة تفترض أن بنود المخزون التي تم شرفها أو إنتاجها أولا تباع أولا، وبالتالي فإن البلود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي أحدث ما تم شرفه أو لنتجته.	المعيار ٢٧،٢
التأجير التمويلي	عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية في نهاية العقد.	المعيار ٤،١٧

المعيار ١١,٣٢

أي أصل يكون عبارة عن:

الأصل المالي

(أ) نقد؛

(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛

(ج) حق تعقدي؛

(١) لقبض نقد أو أصل مالي لآخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة الأصول والالتزامات المالية مع مشروع آخر بموجب شروط إيجابية محتملة؛ أو

(د) عقد مستقم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) غير مشقوق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشقوق تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي لآخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بحد ذاتها لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

المعيار ٩.٣٩

الأصل المالى أو الأصل المالى أو الأصل المالى (أ) يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للمتجارة. ويصنف الأصل المالى أو الإلتزام المالى بأنه محتفظ به للمتجارة في حال: الربح أو الخسارة

(١) تم شراؤه أو تكويده بشكل رئيسي بغرض البيع أو إعادة الشراء في المدى القصير؛

(٢) كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معا ويوجد بشأنها أدلة على نمط واقعي حديث من حالات جني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو

(٣) كان عبارة عن مشتقة (فيما عدا المشتقة التي تكون عبارة عن أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديده، عند الإعراف الأولي، من قبل المنشأة بالقيمة المعادلة من خلال الربح والخسارة. ويمكن للمنشأة استخدام هذا للتحديد فقط عندما يسمح بذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ١١ (المشتقات الضمنية) أو عند إجراء ذلك تلجم معلومات أكثر ملائمة إما بسبب:

(١) أنه يلغى أو يقلل إلى حد كبير من حالة عدم الإتصاف في القوائم أو الإعراف (يشار إليه في بعض الأحيان بـ "عدم التطبيق المحاسبي" الذي خلافاً لذلك مبنياً من قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة؛ أو

(٢) أن مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما تتم إدارتها وتقييم أدائها على أساس للقيمة المعادلة حسب إدارة مخاطرة أو إستراتيجية استثمار موثقة، ويتم تقديم المعلومات حول المجموعة داخلياً على ذلك الأساس إلى موظفي الإدارة العليا (كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة الدولي ٢٤).

المعيار ٩.٣٩،
معيار التقرير ١.٤

العقد الذي يتطلب من الجهة التي أصدرته إجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتكبدها لأن مديناً محدداً لا يقوم بالدفع عند استحقاقه حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لإدارة الدين.

عقد الكفالة المالية

المعيار ١١,٣٢	عبارة عن عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.	الأداة المالية
المعيار ١١,٣٢	أي إلتزام يكون عبارة عن:	الإلتزام المالي
(أ) إلتزاماً تعاقبياً:		
(١) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو		
(٢) لمبدلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط محتملة غير ملائمة للمنشأة؛ أو		
(ب) عقد سيتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:		
(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو		
(٢) مشتق بحيث تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بعد ذاتها لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.		
الإطار ٤٧	العلاقة بين الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في الميزانية العمومية.	المركز المالي
معيار للتقرير ٤ (أ)	مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف لجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، درجة للملاءة، مؤشر الإئتمان، أو غيرها من المتغيرات، على أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مخصصاً لطرف محدد في العقد.	مخاطرة مالية

البيانات المالية	تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي: (أ) الميزانية الصومية؛ (ب) بيان الدخل؛ (ج) بيان يوضح التغير في عرض حقوق الملكية إما: (١) كافة التغيرات في حقوق الملكية؛ أو (٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك التغيرات الناشئة من المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم أصحاب حقوق ملكية؛ (د) بيان للتدفق النقدي؛ و (هـ) الملاحظات، التي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.	المعيار ٨،١ (الإطار، ٧)
الأنشطة التمويلية	الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيب حقوق الملكية المساهم بها واقتراضات المنشأة.	المعيار ٦،٧
التزام مؤكد	اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.	المعيار ٩،٣٩
التزام شراء مؤكد	اتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً، وتتوفر فيه الشروط التالية: (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت المعاملات. و(ب) يتضمن شرطاً جزائياً واسع النطاق بشكل كافٍ لضمان مستوى عالٍ من الأداء.	معيار للتقرير ٥ (أ)
البيانات المالية الأولى المعدلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	البيانات المالية السنوية الأولى التي تنبئ فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بهذه المعايير.	معيار التقرير ١ (أ)
فترة الإبلاغ الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	فترة الإبلاغ التي تنتهي في تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية الأولى للمنشأة المعدلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير ١ (أ)
منشأة تنبئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقارير ١ (أ)
عقد ذو سعر ثابت	عقد يوافق فيه المتعاقد على سعر ثابت للعقد، أو سعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعاً لشروط تصاعد التكلفة.	المعيار ٣،١١
تكاليف الإنتاج الثابتة وغير المباشرة	تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة إدارة المصنع.	المعيار ١٢،٢

٩,٣٩ المعيار	معاملة غير ملتزمة لكن متوقعة مستقبليا.	معاملة متوقعة
٨,٢١ المعيار	هي عملة أخرى غير العملة التي تستخدمها المنشأة .	العملة الأجنبية
٢٠,٢١ المعيار	هي معاملة تتم بالعملة الأجنبية أو تتطلب التسوية بها.	معاملة بالعملة الأجنبية
٨,٢١ المعيار	هي منشأة تكون عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة للتقارير المالية، التي توجد أنشطتها أو يتم تنفيذها في بلد آخر غير بلد المنشأة معدة للتقارير المالية.	المنشأة الأجنبية
٣,٢٠ المعيار	هي قروض يتعهد بموجبا المقرض بإعفاء المدين من التسديد بموجب شروط محددة.	قروض بشروط إعفاء
٨,٢١ المعيار	عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل المنشأة ضمنها.	العملة الوظيفية
٨,٢٦ المعيار	مساهمات تقدمها المنشأة، وأحيانا موظفيها، إلى منشأة، أو صندوق، منفصلة قانونيا عن المنشأة معدة للتقارير المالية والتي تكف عنها منافع الموظفين.	التمويل (المنافع نهائية للخدمة)
٨,٢٦ المعيار	تحويل أصول إلى المنشأة (الصندوق) بشكل منفصل عن منشأة صاحب العمل لمولجة الإلتزامات المستقبلية الخاصة بنفع منافع التقاعد.	تمويل منافع التقاعد
الإطار ٥٣	هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تكافؤ النقد والنقد المعادل إلى المنشأة. وقد تكون هذه الإمكانية إنتاجية بحيث تكون جزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة. وقد تأخذ أيضا شكل قابلية التحويل إلى نقد أو نقد معادل أو القدرة على تخفيض للتكاليف النقدية الصادرة، مثلا عندما ينتج عن عملية تصنيع بديلة انخفاض في تكاليف الإنتاج.	المنفعة الاقتصادية المستقبلية
(٧٥) الإطار	الزيادة في المنافع الاقتصادية، وهي بهذا لا تختلف بطبيعتها عن الإيرادات.	المكاسب
٩,١٤ المعيار	هي أقسام مميزة في المنشأة تعمل على توفير المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية محددة وتخضع للمخاطر والعائدات التي تختلف عن المخاطر والعائدات الخاصة بالقطاعات التي تعمل في بيئات اقتصادية أخرى.	القطاعات الجغرافية

المجموعة	عبارة عن المنشأة الأم وجميع المنشآت التابعة لها.	المعيار ٨,٢١ المعيار ٤,٧٧
خطط إدارة المجموعة (منافع الموظفين)	مجموعة خطط تخص صاحب عمل واحد تسمح لأصحاب العمل المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الاستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار، لكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل من أجل المنفعة الوحيدة لموظفيهم.	المعيار ٣٣,١٩
مجموعة الأصول البيولوجية	عبارة عن مجموعة حيوانات ونباتات حية متمثلة.	المعيار ٥,٤١
منافع مضمونة	دفعات أو منافع أخرى يكون فيها لحامل وثيقة أو مستثمر محدد حق غير مشروط غير خاضع للإرادة التعاقدية للجهة المصدرة.	معيار التقرير ٤ (أ)
عنصر مضمون	إلتزام بدفع منافع مضمونة، مشمولة في عقد معين يتضمن ميزة المشاركة الاختيارية.	معيار التقرير ٤ (أ)
القيمة المتبقية المضمونة	(أ) بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف يرتبط بالمستأجر (حيث يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق للدفع) و (ب) بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قلار ماليا على استيفاء الإلتزامات بموجب الضمان.	المعيار ٤,١٧
الحصاد	عبارة عن فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات المتعلقة بحياة الأصل البيولوجي.	المعيار ٥,٤١
فاعلية التحوط	درجة مقاسة للتغيرات في القيمة العادلة أو للتكتفات النقدية لبند محوط التي تنسب إلى مخاطرة محوطة بالتغيرات في القيمة العادلة أو للتكتفات النقدية لأداة التحوط (إنظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩، الملحق (أ)، الفقرات تطبيق ١٠٥-١١٣).	المعيار ٩,٣٩
البند المحوط	هو أصل، أو إلتزام، أو إلتزام مؤكد، أو معاملة متوقعة محتملة جداً، أو صافي استثمار في صلية أجنبية (أ) يُعرض المنشأة لمخاطرة للتغيرات في القيمة العادلة أو للتكتفات النقدية المستقبلية (ب) يتم تحديده على أنه محوط. (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الفقرات ٧٨-٨٤ وتطبيق ٩٨-١٠١ على تعريف البنود المحوطة).	المعيار ٩,٣٩

أداة التحوط	مشتق محدد أو (في حال تحوط لمخاطر للتغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أصل مالي أو التزام مالي محدد غير مشتق يتوقع أن تعادل قيمته العملة أو تدفقاته النقدية للتغيرات في القيمة العملة أو التدفقات النقدية لبند محوط محدد، (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ للفقرات تطبيق ٧٧-٧٧ والفقرات تطبيق ٩٤-٩٧ على تعريف أداة التحوط).	المعيار ٩.٣٩
المحتفظ به للتجارة	إنظر الأصول أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.	المعيار ٩.٣٩
الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق	أصول مالية غير مشقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق محدد، يكون لدى المنشأة النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (انظر المعيار ٣٩ الفقرات تطبيق ١٦-٢٥)، عدا عن:	المعيار ٩.٣٩
	(أ) تلك التي تحدها المنشأة عند الإعراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛	
	(ب) تلك التي تحدها المنشأة على أنها متوافرة للبيع؛ و	
	(ج) تلك التي تلبي تعريف القروض والذمم المدينة.	
	لا يجوز للمنشأة تصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق في حال قامت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مقدار هام من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل موعد الاستحقاق (وذلك بالمقارنة مع المبلغ الإجمالي للاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) عدا عن المبيعات أو عمليات إعادة التصنيف التي:	
	(١) تكون قريبة جداً من تاريخ استحقاق أو استدعاء الأصول المالية (على سبيل المثال، في أقل من ثلاث أشهر قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر الفائدة السوقية أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛	
	(٢) تحدث بعد تحصيل المنشأة فعلياً لكامل المبلغ الأصلي للأصول المالية من خلال دفعات مجدولة أو دفعات تمسند مقدماً؛ أو	
	(٣) تُنسب إلى حدث منفصل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن توقعه بشكل معقول من قبل المنشأة.	
مرجحة جداً	مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.	معيار التقرير (أ) ٥

المعيار ١٧ . ٦	يتضمن تعريف عقد الإيجار عقود لاستئجار أصل معين تحتوي على بند يصلي للمستأجر خيار حق شراء ملكية الأصل عند تلبية شروط منق عليها. وتعرف هذه العقود أحيانا بعقود للشراء الإيجاري.	عقد الشراء الإيجاري
الإطار ١٠٠ (أ)	أصل قياس يتم بموجبه تسجيل الأصول بمقدار مبلغ النقد أو معدلات النقد المدفوعة أو للقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في وقت إمتلاكها. ويتم تسجيل الإلتزامات بمبلغ العائدات المقرضة مقابل الإلتزام، أو في بعض الظروف (على سبيل المثال، ضرائب الدخل)، بمبلغ النقد أو النقد للمعادل التي يتوقع دفعها للوفاء بالإلتزام أثناء سير العمل العادي.	التكلفة التاريخية
المعيار ٢٩، ٢ - ٣	هو خسارة القوة الشرائية للمال بمعدل يجعل من مقارنة المبالغ من العمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في أوقات مختلفة، وإن كان في نفس الفترة المحاسبية، أمرا مضللا. يشير إلى التضخم المرتفع من خلال خصائص البيئة الاقتصادية للبلد، التي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي: (أ) يفضل عامة الناس حفظ ثروتهم في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويتم مباشرة استثمار مبالغ للعملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية؛ (ب) لا يقاس عامة الناس المبالغ النقدية بالعملة المحلية ولكن بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويمكن أن تحدد الأسعار بذلك العملة؛ (ج) تتم للمبيعات والمشتريات الأجلة بأسعار تعرض عن الخسارة المتوقعة في القوة الشرائية خلال فترة الإئتمان، وإن كانت هذه الفترة قصيرة؛ (د) يتم ربط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و (هـ) يبلغ معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاث سنوات ما يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.	التضخم المرتفع
المعيار ١٦ . ٦، (المعيار ٣٦ . ٦)، المعيار ٢٨ . ٨	زيادة القيمة المسجلة لأصل معين عن ميلته القابل للإسترداد.	خسارة انخفاض القيمة

غير عملي	يعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن (المعيار ١ (١١) المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك. (المعيار ٥,٨)
سعر الفائدة المفترض	هو ما يمكن تحديده بوضوح على أنه إما: (أ) السعر السائد لأداة مماثلة للجهة المصدرة ذات درجة ملاءمة مماثلة؛ أو (ب) سعر فائدة يخصم المبلغ الإسمي للأداة إلى سعر المبيعات النقدية الحالي للبضائع أو الخدمات.
بدء عقد الإيجار	تاريخ اتفاقية الإيجار أو تاريخ التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية للمعيار ٤,١٧ لعقد الإيجار، أيهما سبق.
الدخل	الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تكلفات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، عدا عن تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.
سعر الفائدة المتزايدة للإلتراض (للمستأجرين)	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد إيجار مماثل، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة مماثلة ويضمنان مماثل.
الطريقة غير المباشرة للإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	بموجب هذه الطريقة، يتم تحويل الربح أو الخسارة لامتيعاب آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، أو أية نتائج أو استحقاقات لمقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وينود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.
تكاليف مباشرة أولية	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى مفاوضة وترتيب عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف التي يكسبها صاحب المصنع أو المتعامل بالإيجارات.
أصول شركة تأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة تأمين بموجب عقد تأمين. (المعيار ٤ التقرير ٤ (أ))
عقد تأمين	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المؤمن) مخاطرة تأمين هامة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المؤمن عليه) بصورة سلبية على حامل الوثيقة. (انظر الملحق ٢ ب) للحصول على إرشادات حول هذا التعريف). (انظر معيار التقرير ٤ الملحق ب للحصول على إرشاد حول هذا التعريف).
الالتزامات شركة تأمين	صافي الإلتزامات التعاقدية على شركة تأمين بموجب عقد تأمين. (المعيار ٤ التقرير ٤ (أ))

المخاطرة، عدا عن المخاطرة المالية، المتقولة من صاحب العقد إلى الجهة المصدرة له.	مخاطرة التأمين	معيار التقرير ٤ (أ)
حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بموجب عقد تأمين وبمسبب مخاطرة تأمين.	حدث مؤمن عليه	معيار التقرير ٤ (أ)
الطرف الذي يترتب عليه الالتزام بموجب عقد تأمين لتعويض حامل الوثيقة في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	المؤمن	معيار التقرير ٤ (أ)
أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي.	الأصل غير الملموس	المعيار ٨,٣٨ معيار التقرير ١.٣
لزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية للالتزام منفعة محدد والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التسوية بمقدار فترة واحدة.	تكلفة الفائدة (الخطبة منافع الموظفين)	المعيار ٧,١٩
معدل الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل للقيمة الحالية لـ (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار و(ب) للقيمة المتبقية غير المضمونة لتكون (١) مساوية للقيمة السوقية العادلة للأصل المؤجر (٢) طرح أي تكاليف مستردة بواسطة المؤجر.	سعر الفائدة الضمني في عقد إيجار	المعيار ٤,١٧
المخاطرة بأن القيمة العادلة أو التكتلقات النقدية المستقبلية لأداة مالية سوف تتذبذب بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق.	مخاطر سعر الفائدة	معيار التقرير ١.٧
تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ١) أو مجموعة من البيانات المالية الموجزة (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٤) لفترة مرحلية.	التقرير المالي المرحلي	المعيار ٤,٣٤
هي الفترة التي تمتد عنها البيانات المالية لفترة أقل من سنة مالية كاملة.	الفترة المرحلية	المعيار ٤,٣٤
المعايير والتفسيرات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتألف من: (أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و (ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعيار ١١,١ المعيار ٥,٨ معيار التقرير ١ (أ)

القيمة الجوهرية	الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون فيها الطرف المقابل حقا (مشروط أو غير مشروط) بالإكتتاب أو التي يملك الحق باستلامها، والمسر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو سيطلب منه ذلك) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، خيار سهم بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة [*] ، على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية مقدارها ٥ وحدات عملة.	معيار التقرير ٢ (أ)
المخزون	عبارة عن أصول: (أ) محتفظ بها برسم البيع في سياق العمل العادي؛ (ب) قيد الإنتاج لهذا البيع؛ أو (ج) على شكل مواد أو إمدادات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.	المعيار ٦،٢ المعيار ٨،٢
	يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، بما في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل تاجر تجزئة ومحتفظ بها لإعادة البيع، أو أراضي وممتلكات أخرى محتفظ بها لإعادة البيع. ويشمل المخزون كذلك البضائع تامة الصنع المنتجة، أو العمل قيد التنفيذ الذي يتم لنتجه من قبل المنشأة ويشمل موادا وإمدادات يُتَظَر استخدامها في عملية الإنتاج. وفي حالة مزود الخدمة، يشمل المخزون تكاليف الخدمة، كما هو مبين في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢، التي لم تحترف المنشأة بعد بالإيرادات المتعلقة بها. (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨/٣ "إيراد").	
الأنشطة الإستثمارية	شراء الأصول المُعمَرة والإستثمارات الأخرى غير المشمولة في النقد المعادل لإستبعادها.	المعيار ٦،٧
الإستثمارات العقارية	ممتلكات (أرض أو مبنى- أو جزء من مبنى- أو كلاهما) محتفظ بها (من المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي) لكسب الإيجارات أو مقابل قيمة رأسمالية أو كلاهما. وذلك بدلا من: (أ) استخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو للخدمات أو استخدامها لأغراض إدارية؛ أو (ب) استخدام هذه الممتلكات للبيع في سياق العمل العادي.	المعيار ٥،٤٠
مستثمر في مشروع مشترك	طرف في مشروع مشترك ليس له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المعيار ٣،٣١
السيطرة المشتركة	الاتفاق التعاقدى لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي.	المعيار ٩، ٢٤

^{*} يشار إلى البنود النقدية بـ"وحدات عملة".

المعيار ٢٨،٧، المعيار ٣١،٣	اتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).	السيطرة المشتركة
المعيار ٣١،٣ معايير التقرير ٣.١	اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.	المشروع المشترك
المعيار ٣١،٢٤	عبارة عن مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل المنشأة بنفس طريقة عمل المنشآت الأخرى، باستثناء أن الاتفاق التتبعي بين المشاركين في مشروع مشترك يفرض سيطرة مشتركة على النشاط الاقتصادي للمنشأة.	منشأة مسيطرة عليها بشكل مشترك
المعيار ٢٤،٩	لذلك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.	موظفو الإدارة الرئيسيون
المعيار ١٧،٤	هو اتفاق يعطي المؤجر بموجبه للمستأجر حق الإنقضاء بأصل ما لفترة زمنية متفق عليها مقابل الحصول على إيجار.	عقد الإيجار
المعيار ١٧،٤	هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقدها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي مدة أخرى يكون فيها للمستأجر الحق في الإستمراة في إستئجار الأصل، نظير دفع مبالغ إضافية بشرط وجود درجة مقبولة من التأكيد بأن للمستأجر سيمارس هذا الحق عند بداية عقد الإيجار.	مدة عقد الإيجار
المعيار ٣٧،١٠	هو التزام مأخوذ من: (أ) عقد معين (من خلال بنوده الصريحة أو الضمنية)؛ (ب) تشريع ما؛ أو (ج) أي قانون آخر ملزم للمفعول.	الإلتزام القانوني
المعيار ١٧،٤	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد إيجار مغلل، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة مماثلة وبضمان مغلل.	سعر الفائدة للمزيدة للاقتراض (للمستأجرين)

الإلتزام	اللتزام الحالي المنشأ ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي تمويله إلى تدفق صارد من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية.	المعيار ١٠،٣٧ (ب) الإطار ٤٩
اختبار ملائمة المديونية	تقدير حجة ما إذا كان يجب زيادة القيمة المسجلة للإلتزام التأمين (أو تخفيض القيمة المسجلة لتكاليف الشراء المؤجلة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة)، بناء على مراجعة للتدفقات النقدية المستقبلية.	معيار التقرير ٤ (أ)
السيولة	توفر أموال كافية لمواجهة سحب الودائع والإلتزامات المالية الأخرى عند استحقاقها.	الإطار ١٦
مخاطرة السيولة	يتصد بذلك المخاطر الصعاب التي تولجها المنشأة صعوبة في تدبير الأموال للوفاء بالإلتزامات المتعلقة بالادوات المالية. وقد تنتج مخاطر السيولة عن عدم قدرة المنشأة على بيع أصل مالي بسرعة بقيمة تقترب من قيمته للعائلة.	معيار التقرير ١.٧
القروض والذمم المدينة	هي أصول مالية غير مشتقة ذات دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد غير معروضة في سوق نشط، ما عدا:	المعيار ٩،٣٩
<p>(أ) تلك التي تقصد المنشأة بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولي بالقيمة للعائلة من خلال الربح أو الخسارة؛</p> <p>(ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولي كأصول متوفرة للبيع؛ أو</p> <p>(ج) تلك التي قد لا يتمكن صاحبها من استعادة جميع استثماراته الأولية بشكل كامل، هذا عن تدهور الوضع الإئتماني، ويتم تصنيفها على أنها متوفرة للبيع.</p> <p>إن الحصة المشتركة في مجموعة معينة من الأصول التي لا تكون قروضا أو ذمما مدينة (على سبيل المثال، لفائدة في صندوق مشترك أو صندوق مشابه) لا تعتبر قرضا أو ذمما مدينة.</p>		
القروض المستحقة	الإلتزامات المالية باستثناء الذمم للتجارية الدائنة قصيرة الأجل حسب شروط الإئتمان العادية.	معيار التقرير ١.٧
الخسائر	الإنخفاض في المنافع الاقتصادية، وهي بذلك لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى.	الإطار ٧٩

حالات السوق	حالة يعتمد عليها سعر الممارسة، أو قابلية الإستحقاق، أو قابلية ممارسة أداة حق ملكية تكون مرتبطة بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد للقيمة الجوهرية لأحد خيارات الأسهم، أو تحقيق هدف محدد يعتمد على سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة مع مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى.	مقياس التقارير ٢ (١)
المخاطر السوقية	المخاطر التي تتعلق بالقيمة العادلة للبيانات المالية المستقبلية للأدوات المالية التي سيتم نقلها بسبب التغير في سعر السوق تتضمن المخاطر السوقية ثلاثة أنواع من المخاطر، مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة ومخاطر أسعار أخرى.	مقياس التقرير ١.٧
إتفافية تسوية رئيسية	إتفاق تقوم بموجبه المنشأة التي تتولى عددا من معاملات الأداة المالية مع طرف مقابل مفرد بتسوية صافية لكافة الأدوات المالية التي تغطيها الإتفافية في حالة الإخلال بأي عقد أو إنهائه.	المعيار ٥٠,٣٢
مطابقة التكاليف بالإيرادات	يتم الإعتراف بالمصاريف في بيان الدخل على أساس ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة والأرباح من بدود دخل محددة. وتتضمن هذه العملية الإعتراف المتزامن أو الموحد بالإيرادات والمصاريف التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. غير أن تطبيق مفهوم المطابقة لا يسمح بالإعتراف بالبدود التي لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات في الميزانية العمومية التي لا تقابل تعريف الأصول أو الإلتزامات.	الإطار ٩٥
التأثير المادي (الهام)	يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هاماً) في حال كان ذلك يؤثر، بصورة إفرادية أو إجمالية، على للقرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.	المعيار ١١,١ المعيار ٥,٨
الأهمية النسبية (المادية)	تكون للمعلومات هامة نسبياً إذا كان حذفها أو بيئتها بشكل غير صحيح يمكن أن يؤثر على للقرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تم إتخاذها على أساس البيانات المالية.	الإطار ٣٠

القياس	عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم بمقدورها الاعتراف بعناصر البيانات المالية وتسجيلها في الميزانية العمومية وبيان الدخل.	الإطار. ٩٩
تاريخ القياس	التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ويعتبر تاريخ القياس، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات معلقة، هو تاريخ المنح. أما بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (أولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمات.	معياري التقرير ٢ (أ)
الحد الأدنى للدفعات الإيجار	هي الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد أو التي يمكن أن يطلب منه دفعها، باستثناء الإيجار المشروط، وتكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المؤجر ويتم ردها له، بالإضافة إلى: <p>(أ) في حالة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو جهة ذات علاقة مع المستأجر؛ أو</p> <p>(ب) في حالة المؤجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:</p> <p>(١) للمستأجر؛</p> <p>(٢) طرف له علاقة مع المستأجر؛ أو</p> <p>(٣) طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قادر ماليًا على الوفاء بالتزامات بموجب الضمان. على أنه إذا كان للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بشكل كلف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة بحيث أنه، في بداية عقد الإيجار، يكون من المؤكد بشكل معقول أن الخيار سيتم ممارسته، فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل لحد الأدنى من الإيجارات مستحقة الدفع خلال فترة الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة خيار الشراء هذا والدفعة المطلوبة لممارسته.</p>	المعيار ٤،١٧
حقوق الأقلية	هو ذلك الجزء من الربح أو الخسارة وصافي أصول لشركة التابعة والتي تخص حقوق غير مملوكة مباشرة أو غير مباشرة من جانب الشركة للقبضة في شركتها التابعة.	المعيار ٤،٢٧ معياري التقرير ٣ (أ)
الأصول النقدية	الأموال المحتفظ بها والأصول التي سيتم استلامها بمبالغ مالية ثابتة أو قابلة للتحديد.	المعيار ٨،٢٨
البنود النقدية	هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والتزامات التي سيتم قبضها أو دفعها في عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.	المعيار ٨،٢١
البنود النقدية	هو مال وبنود محتفظ بها أوتم قبضها أو دفعها نقدًا.	المعيار ١٢،٢٩

المعيار ٧,١٩	خطـط (منافع) أصحاب عمل متعددين	هي خطط مساهمات محددة (عدا خطط الدولة) أو خطط منافع محددة (عدا خطط الدولة): (أ) تجميع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة مشتركة؛ و (ب) تستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أنه يتم تحديد مستويات المساهمة والمنفعة دون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.
معيار للتقرير ٣ (أ)	منشأة تبادلية	عبارة عن منشأة غير المنشأة المملوكة للمستثمر، مثل شركة تأمين تبادلية أو منشأة تعاونية تبادلية، تقدم تكاليف أقل أو منافع للتصليدية لأخرى بصورة مباشرة وتبسيبية لحاملي الوثيقة أو المشاركين فيها.
المعيار ٨,٢٦	صافي الأصول المتوفرة للمنافع	أصول خطة محبلة مطروحا منها الإلتزامات عدا عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.
المعيار ٨,٢١	صافي الإستثمار في عملية أجنبية	حصة المنشأة معدة للتقارير المالية في صافي أصول تلك العملية.
المعيار ٤,١٧	صافي الإستثمار في عقد إيجار	هو مجمل الإستثمار في عقد إيجار مخصص بسعر الفقدان المتضمنة في العقد.
المعيار ٧-٦,٢	صافي القيمة الممكن تحقيقها	السعر الفعلي أو المقدر للبيع ناقصا كلفة التكاليف اللازمة لأكمال السلعة لتكون جاهزة للبيع وكذلك كل التكاليف التي يتم تكبدها في التسويق والبيع.
		تشير صافي القيمة الممكن تحقيقها إلى صافي المبلغ التي تتوقع المنشأة تحقيقه من خلال بيع المخزون أثناء سير العمل المعتاد. وتنعكس القيمة للعائلة للمبلغ الذي يمكن بمقداره مبالغة نفس المخزون بين مشتريين وبناتحين مطلعين وراغبين في السوق. إن صافي القيمة الممكن تحقيقها هي قيمة خلصة بالمنشأة أما القيمة للعائلة فهي ليست كذلك. وقد لا يساوي صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمة للعائلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.
الإطار ٣٦	الحياذ	هو خلو المعلومات الواردة في البيانات المالية من التحيز.
	الاحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية	انظر الاحداث اللاحقة لتاريخ للميزانية العمومية.

المعيار ٤,١٧	عقد الإيجار غير القابل للإلغاء	عقد الإيجار الذي يمكن الغاؤه فقط: (أ) عند حدوث امر طارئ بعيد الإحتمال؛ (ب) بإذن من المورج؛ (ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل مع نفس المورج؛ أو (د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث إن استمرار عقد الإيجار، في بدايته، يكون مؤكد بشكل معقول.
معيار التقرير ٥ (أ)	أصل غير متداول	هو الأصل الذي لا ينطبق عليه تعريف الأصل المتداول.
المعيار ١٣,٢	الطاقة العالوية لمراقب الإنتاج	هو الإنتاج المتوقع تحقيقه حسب المتوسط خلال عدد من الفترات أو الموسم في الظروف العالوية، مع الأخذ في الاعتبار فقدان الطاقة الناجم عن الصيانة المخطط لها.
المعيار ١١,١	ملاحظات	تتضمن الملاحظات معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية العمومية، وبيان للدخل، وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الملاحظات الشرح التفصيلي أو التحليلي للبيانات المفصّل عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود التي لم يفصّل عنها في تلك البيانات.
المعيار ١١٠,٣٧	الحدث الملزم	الحدث الذي يخلق إلتزاماً قانونياً أو حكماً يؤدي إلى عدم وجود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الإلتزام.
الإطار ٦٠	الإلتزام	هو واجب أو مسؤولية للتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ومن الممكن أن تكون الإلتزامات ولجنة التنفيذ قانونياً نتيجة لعقد ملزم أو مطلب قانوني. كما تنشأ الإلتزامات من ممارسة العمل العادي، والعادة والرغبة في الحفاظ على علاقات عمل جيدة أو التصرف بطريقة عادلة.
	المقاصة	انظر الحق للقانوني للمقاصة.
المعيار ١٠,٣٧	العقد المثقل بالإلتزامات	العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لطلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجب.
معيار التقرير ١ (أ)	الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	الميزانية العمومية للمنشأة (سواء كانت منشورة أم لا) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعيار ٦,٧ المعيار ٨.١٤	الأنشطة التشغيلية الرئيسية المنشأة المنتجة للإيرادات والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة استثمارية أو تمويلية.	الأنشطة التشغيلية
المعيار ٥٩,١	الفترة الزمنية بين شراء الأصول للمعالجة وتحقيقها في شكل نقد أو نقد معادل.	الدورة التشغيلية
المعيار ٤,١٧	هو عقد إيجار غير عقد الإيجار لتمويل.	عقد الإيجار التشغيلي
المعيار ٥,٣٣	أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.	الخيارات والضمائم وما يعادلها
المعيار ٥,٣٣	أداة حق ملكية ذات مرتبة أدنى من كافة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.	المسهم العادي
	انظر "القروض والذمم المدينة".	القروض والذمم المدينة
المعيار ٧,١٩	منافع الموظفين (عدا عن منافع الموظفين ما بعد التوظيف ومنافع نهاية الخدمة) التي لا تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
معيار للتقرير ١.٧	المخاطرة بأن القيمة العادلة للتدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية سوف تتذبذب بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواء نجمت هذه التغيرات بسبب عوامل خاصة بالإدارة المالية للفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية الممثلة للتكديلة في السوق.	مخاطرة السعر الأخرى
المعيار ٥,٤٠	هو العقار الذي يحتفظ به (المالك أو الممتازر بموجب عقد إيجار تمويلي) لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.	العقار المشغول من ملكه
المعيار ٤,٢٧ معيار للتقرير ٣ ^(١)	المنشأة التي يكون لها منشأة تابعة أو أكثر.	المنشأة الأم
المعيار ٨,٢٦	الأعضاء في خطة منافع تقاعد والأخرون الذين لهم حق في المنافع بموجب الخطة.	المشاركون
معيار للتقرير ١.٧	يعتبر الأصل المالي أنه إنقضى استحقاقه عندما لا يقوم طرف مناظر بإجراء الدفع عندما يكون ذلك مستحقا تعاقبيا.	إنقضاء الإستحقاق

المعيار ٧.١٩	الزيادة في القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في فترات سابقة، الناتجة في الفترة الحالية عن استحداث منافع ما بعد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو إجراء تغييرات عليها. وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة لما إيجابية (حيث يتم استحداث أو تحسين المنافع) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع الحالية).	تكلفة الخدمة السابقة
المعيار ٢٥.١١	الإعتراف بالإيراد والمصاريف بالإشارة إلى مرحلة الإكمال للعقد بموجب هذه الطريقة يتم مطابقة إيرادات العقد مع تكاليفه المتكبدة في الوصول إلى مرحلة الإنجاز، مما ينجم عن ذلك الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن أن تُنسب إلى الجزء المنجز من العمل.	طريقة نسبة الإنجاز
الإطار ٤٧	علاقة للدخل والمصاريف لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في بيان الدخل.	الإداء
المعيار ٧.١٩	(أ) أصول محتفظ بها في صندوق لمنافع الموظفين طويلة الأجل؛ و (ب) بولص تأمين مؤهلة.	أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)
معيار للتقرير ٤ (أ)	طرف يملك الحق في الحصول على تعويض بموجب عقد تأمين في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	حامل الوثيقة
المعيار ٧.١٩	منافع الموظفين (عدا عن منافع نهاية الخدمة) التي تستحق الدفع بعد إكمال الخدمة.	منافع ما بعد التوظيف
المعيار ٧.١٩	ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد التوظيف لموظف ولحد أو أكثر.	خطط منافع ما بعد التوظيف
المعيار ٥.٣٣	هو أداة مالية أو عقد آخر يمكن أن يمنح حامله حق الحصول على أسهم عادية.	السهم العادي المحتمل
المعيار ٨.٢١	العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.	عملة العرض
المعيار ٧.١٩	انظر "القيمة الحالية" للالتزام بالمنافع المحددة.	القيمة الحالية للالتزام بالمنافع المحددة
معيار التقارير ١ (أ)	الأساس المحاسبي الذي تستخدمه المنشأة التي تكهن لأول مرة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة
المعيار ٣٢ تطبيق ١٥	هي أدوات مالية مثل الذمم المدينة، والذمم للدائنة، والأوراق المالية لحقوق الملكية، التي هي ليست أدوات مالية مشتقة.	الأدوات المالية الرئيسية

المعيار ٥,٨	الإغالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية المنشأة لفترة مابقة أو أكثر نتيجة الإخفاق في استخدام أو إساءة استخدام معلومات موثوقة:	أخطاء الفترة السابقة
	(أ) كلفت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و	
	(ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها ولخذاً بعين الاعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.	
	وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والاحتيايل.	
معيار التقارير ٣ (أ) معيار التقارير ٥ (أ)	حدثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.	محتمل
الإطار ١٠٥ الإطار ١٠٧	المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفاظ على رأس المال، حيثما كان مناسباً) من الدخل. ويحسب أي مبلغ إضافي إلى المبلغ الذي يُطلب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة هو ربح.	الربح
المعيار ١، ٧٨-٨١	بند أسمي منفصل في صدر بيان الدخل يشمل جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الفترة، إلا إذا كان معيار أو تفسير ما يتطلب غير ذلك.	ربح أو خسارة الفترة
المعيار ٦٤، ١٩-٦٦	طريقة تقييم اكلوري تعتبر كل فترة خدمة أنها السبب في نشوء وحدة إضافية من استحقاق المنفعة ويقاس كل وحدة على حدى لبداء الإلتزام النهائي (الحينا تعرف بطريقة المنفعة المستحقة الموزعة بشكل تأسبي على أساس الخدمة أو بطريقة المنفعة / سنوات الخدمة).	طريقة الإئتمان المتوقع للوحدة
المعيار ٦، ١٦	عبارة عن أصول ملموسة: (أ) محظوظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و (ب) يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.	الممتلكات والمصنوع والمعدات

المعيار ٢,٣١	هي طريقة لإعداد التقارير والمحاسبة التي بموجبها تدمج حصة القائم بالمشروع في كل بند من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات لوحدة خاضعة للرقابة المشتركة مع البنود المشابهة في القوائم المالية للقائم بالمشروع أو يتم إظهارها في بنود منفصلة في القوائم المالية للقائم بالمشروع.	التجميع الجزئي
المعيار ٥,٨	يعد التطبيق المستقبلي لتغيير معين في السياسة المحاسبية والإعتراف بآثر تغيير ما في التقديرات المحاسبية، على التوالي: (أ) تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد تاريخ تغيير السياسة؛ و (ب) اعترافاً بآثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.	للتطبيق بآثر مستقبلي
المعيار ١٠,٣٧	القرار لا يكون وقتاً ومبلغاً مؤكدين.	المخصص
الإطار ٣٧	تبنى درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لعمل التقديرات المطلوبة في ظروف عدم التكد، مثال عدم المبالغة في بيان الأصول والدخل أو التقليل من بيان الإلتزامات أو للمصروفات.	الحيطه والحذر
المعيار ٥,٣٣	الحقوق التي تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر معين ولفترة محددة.	خيارات البيع (على الأسهم العادية)
المعيار ٤,٢٣	الأصل الذي يحتاج بالضرورة لفترة زمنية طويلة ليكون جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.	الأصل المزهل
المعيار ٧,١٩	بوليصة تأمين يصدرها المؤمن (شركة للتأمين) وهو ليس طرفاً ذا علاقة (كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢٤، إقصاءات الأطراف ذات العلاقة) للمنشأة معدة التقارير المالية، إذا كانت علاقات لبوليصة: (أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة منافع محددة؛ (ب) غير متعلقة لدائتي المنشأة معدة التقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة معدة التقارير المالية إلا: (١) إذا كانت العلاقات تمثل أصولاً فائضة غير لازمة لبوليصة للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو (٢) إذا تم رد العلاقات إلى المنشأة معدة التقارير المالية لتحويلها عن منافع الموظفين المدفوعة مسبقاً.	بوليصة تأمين معتمدة

القيمة الممكن تحقيقها	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر من خلال بيع الأصل عن طريق إستيعاده بشكل منتظم.	الإطار ١٠٠ (ج)
الإعتراف	هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويلبي معايير الإعتراف التالية: (أ) من المحتمل تحقق لية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة؛ و (ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.	الإطار ٨٢، الإطار ٨٣
المبلغ القابل للإسترداد	القيمة المعادلة للأصل (أو وحدة توليد نقد) مطروحا منها للتكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٦، ٣٦، معيار التقارير ٥ (أ)
المبلغ القابل للإسترداد	صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٦، ١٦
الشراء أو البيع حسب المتبع	شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تلص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموما وفق نظام أو عرف في سوق العمل المعطي.	المعيار ٩، ٣٩
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقارير ٤ (أ)
عقد إعادة التأمين	عقد تأمين صادر من قبل شركة تأمين (شركة إعادة تأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة تأمين مباشرة) مقابل الخصائر في عقد أو أكثر صادر عن شركة التأمين المباشرة.	معيار التقارير ٤ (أ)
إعادة التأمين	الطرف الذي يقع عليه التزام بموجب عقد إعادة تأمين بتعويض شركة تأمين مباشرة في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	معيار التقارير ٤ (أ)

المعيار ٩،٢٤

يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:

الأطراف ذات العلاقة

(أ) سواء بطريقة مباشرة أم غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:

- (١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة للزمية)؛
- (٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً هاماً عليها؛ أو
- (٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛

- (ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨)؛
- (ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١)؛
- (د) واحد من موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم؛
- (هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛
- (و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، أو يملك سلطة تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو
- (ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد للتوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.

المعيار ٩،٢٤

نقل موارد أو خدمات أو التزامات بين أطراف ذات علاقة، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين.

معاملة طرف ذو علاقة

الإطار ٢٦

تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة الخاصة بهم.

الملائمة

الإطار ٣١

تكون المعلومات موثوقة عندما تظل من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لتمثيل ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع أن تمثله بالملاءمة.

الموثوقية

خاصية المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خاصية توفر منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية متى قام حامل الخيارات بممارسة خيارات ممنوحة مسبقاً باستخدام أسهم المنشأة، عوضاً عن النقد، لاستيفاء سعر للممارسة.	معايير التقرير ٢ (أ)
خيار المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خيار سهم جديد يمنح عندما يستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.	معايير التقرير ٢ (أ)
القطاع موضوع التقارير المالية	قطاع عمل أو قطاع جغرافي يُطالب الإفصاح عن معلومات قطاعية حوله.	المعيار ٩،١٤
تاريخ الإبلاغ	نهاية آخر فترة تغطينها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي.	معايير التقرير ١ (أ)
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.	الإطار ٨
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية ذات الأغراض العامة للحصول على معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات حول توزيع الموارد. وقد تكون المنشأة معدة التقارير المالية منشأة مفردة أو مجموعة تتكلف من شركة أم وكلفة الشركات التابعة لها.	معايير التقرير ٣ (أ)
البحث	هو استقصاء أصلي ومخطط له يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وفهم علميين أو فنيين جديدين.	المعيار ٨،٣٨
القيمة المتبقية (الأصل)	المبلغ المقدر أن تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من التصرف بالأصل، بعد طرح تكاليف التصرف المقدر، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.	المعيار ٦،١٦ (المعيار ٨،٣٨)
إعادة الهيكلة	برنامج تخطط له الإدارة وتسيطر عليه، ويغير مادياً: (أ) نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة؛ أو (ب) طريقة القيام بذلك العمل.	المعيار ١٠،٣٧

المعيار ٨,٢٦	عبارة عن ترتيبات تقدم بموجبها المنشأة منافع لموظفيها أثناء الخدمة أو بعد ذلك (إما على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي) عندما يمكن تحديد أو تقدير هذه المنافع، أو مهامات صلب العمل مقابلها، مسبقا قبل التقاعد وفق لحكم وثيقة معينة أو ممارسات المنشأة السابقة (تظر أيضا خطط منافع ما بعد التوظيف).	خطط منافع التقاعد
المعيار ٥,٨	تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة يتم تطبيقها دائما.	التطبيق بآثر رجعي
المعيار ٥,٨	تصحیح الإعراف بمبالغ عناصر الیقات المالية وقیاسها والإصحاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدا.	إعادة العرض بآثر رجعي
المعيار ٧,١٩	الفائدة وتوزیعات الأرباح والإیرادات الأخرى المأخوذة من أصول الخطة، بالإضافة إلى الأرباح أو الخسارة المحققة وغير المحققة من أصول الخطة، مطروحا منها أية تكالیف لإدارة الخطة ومطروحا منها أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.	العقد على أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)
الإطار ٨١	إعادة عرض الأصول والإلتزامات.	إعادة التقييم
المعيار ٣١,١٦	لقيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي استهلاك متراكم لاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.	مبلغ إعادة التقييم للأصل
المعيار ٨.١٤ المعيار ٧.١٨	مجل التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية خلال الفترة الناتج عن سير الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عن هذه التكاليف الواردة زیادة في حقوق الملكية، بخلاف زیادة الناتجة عن المساهمات التي تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.	الإيراد
معيار للتقارير ٢١,٣	هي علية إنماج بالشراء تكون فيها المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية الخاصة بها وتكون الجهة المصدرة هي المنشأة المشترية. وقد يكون هذا هو الحال عندما، على سبيل المثال، تُحضر منشأة خاصة لأن يتم "شراؤها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة.	الإنماج بالشراء العكسي
المعيار ٧,١٧	يمكن تمثیل المنافع من خلال توقع التشغيل المربح خلال العمر الإقتصادي للأصل والربح من زیادة القيمة أو تحقيق القيمة المتبقية.	المنافع المرتبطة بالأصل المؤجر
المعيار ٧,١٧	تتضمن المخاطر احتمالات الخسائر من الطلقة العاطلة أو التقلد التفتي، ومن التقلبات في العقد بسبب التغير في الظروف الاقتصادية.	المخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر

المعيار ٥٨,١٧	بيع أصل معين وإعادة استئجار نفس الأصل. وتكون عادة دفعات الإيجار وسعر البيع معتمدة على بعضها البعض حيث يتم التفاوض بشأنها كصفقة واحدة.	معاملة للبيع وإعادة التأجير
المعيار ١٦,١٤	تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها قطاع ما في أنشطته التشغيلية، والتي يمكن ربطها أو تحديدها بقطاع معين أو يمكن توزيعها بين القطاعات المختصة على أساس معقول.	أصول القطاع
المعيار ١٦,١٤	المصرف الذي يتعلق بالأنشطة التشغيلية لقطاع معين الذي يُنسب مباشرة له أو الجزء ذو العلاقة من المصرف الذي يمكن توزيعه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالمبيعات إلى عملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع القطاعات الأخرى في نفس المنشأة.	مصرف القطاع
المعيار ١٦,١٤	الفرق بين إيرادات القطاع ومصاريفه. ويتم تحديد نتيجة للقطاع قبل أية تحديلات على حصة الأقلية.	نتيجة القطاع
المعيار ١٦,١٤	الإيراد الموضح في بيان الدخل للمنشأة الذي يُنسب مباشرة لقطاع معين، أو الجزء ذو العلاقة من إيراد المنشأة الذي يمكن تخصيصه بطريقة مناسبة إلى قطاع معين والنتائج عن معاملات مع أطراف خارج للمنشأة أو مع قطاعات أخرى داخل المنشأة.	إيراد القطاع
المعيار ٤,٢٧ المعيار ٢,٢٨ المعيار ٣,٣١	تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة تابعة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.	بيانات مالية منفصلة
المعيار ٤٥,٣٢	حق قانوني للمدين، سواء بموجب عقد أو ما شابه ذلك، لتسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن عن طريق إجراء مقابلة مبلغ مستحق له في ذمة الدائن.	حق المقاصة القانوني
المعيار ١١٢,١٩	معاملة تلغي جميع الإلتزامات القانونية أو الحكومية الأخرى لجميع أو جزء من المزايا المقدمة بموجب خطة منافع محددة، يحدث ذلك مثلا عندما يتم دفع مبلغ إجمالي نقدي للمشاركين في الخطة مقابل حقوقهم في الحصول على منافع تقاعد معينة.	تسوية (التزامات منافع الموظفين)
المعيار ٣٩ تطبيق ٥٦	تاريخ تسليم الأصل المالي للمنشأة التي قامت بشراءه.	تاريخ التسوية

قيمة التسوية	المبالغ غير المخصصة للنقد أو النقد المعادل التي يتوقع دفعها لتلبية الإلتزامات أثناء سير العمل للمعتاد.	الإطار ١٠٠ (ج)
اتفاق الدفع على أساس الأسهم	اتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، والتي تخول للطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.	معيار التقرير ٢ (أ)
معاملة الدفع على أساس الأسهم	معاملة تستلم المنشأة بموجبها بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق ملكية خاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضائع أو خدمات بتحويل مورد تلك البضائع أو الخدمات للزمامات مقابل مبالغ تعتمد على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بالمنشأة.	معيار التقرير ٢ (أ)
خيار السهم	عقد يمنح، لكن لا يلزم، حامله حق الاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة.	معيار التقرير ٢ (أ)
بائع لا يملك البضاعة للمباغة ولكنه ملزم بإعادة شرائها	منشأة تباع أصول مالية لتعرضتها لكنها لم تملكها بعد.	المعيار ٣٩ تطبيق ١٥
منافع الموظفين قصيرة الأجل	منافع الموظفين (بخلاف منافع نهاية الخدمة) التي تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعيار ٧،١٩
التأثير الفعال	هي القدرة على المشاركة في صنع القرارات المالية ووضع سياسات التشغيل للمنشأة المستمرة فيها، لكنها ليست سيطرة على هذه السياسات. (ويمكن ممارسة التأثير الفعال من خلال ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو الاتفاق).	المعيار ٩،٢٤ (المعيار ٢،٢٨) (المعيار ٣،٣١)
الملاءة	توفر النقد على المدى الطويل لتلبية التعهدات المالية عند استحقاقها.	الإطار ١٦
سعر الصرف الفوري	سعر الصرف عند التسليم للعاجل.	المعيار ٨،٢١
خطة الدولة (منافع الموظفين)	خطط منافع الموظفين التي وضعت بموجب تشريع معين لتغطية كافة المنشآت (أو كافة المنشآت ضمن فئة معينة، مثال ذلك صناعة محددة) ويتم إدارتها من قبل الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال وكالة مستقلة يتم إنشائها بشكل محدد لهذا الغرض) ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة معدة للتقارير المالية.	المعيار ٣٧،١٩

شركة تابعة	عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تلميس كمنشأة ماء، تسيطر عليها منشأة أخرى (تُعرف بالشركة الأم).	معياري للتقارير ٣ (أ)، المعيار ٤،٢٧، المعيار ٢،٢٨
الجوهر فوق الشكل	هو مبدأ يتم بموجبه محاسبة المعاملات والأحداث الأخرى وعرضها بناءً على جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.	الإطار ٣٥ المعيار (١٠-٨،٧)
أساس الضريبة لأصل أو الالتزام	المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة.	المعيار ٥،١٢
المصروف الضريبي (الدخل الضريبي)	هو إجمالي المبلغ المشمول في تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة. ويشمل المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) مصروف الضريبة الجارية (دخل الضريبة الجارية) ومصروف الضريبة المؤجلة (دخل الضريبة المؤجلة).	المعيار ٥،١٢، المعيار ٦،١٢
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)	ربح (خسارة) الفترة، محسوباً وفقاً للأحكام التي قررتتها مصلحة الضرائب، والتي يتم على أساسه تحديد مقدار الضرائب الواجب سدادها (الإسترداد).	المعيار ٥،١٢
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	فرق مؤقت سوف ينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة المسجلة لأصل أو الالتزام.	المعيار ٥،١٢
الفرق المؤقت	الفرق بين القيمة المسجلة لأصل أو التزام في الميزانية العمومية وأساسه للضريبي. ومن الممكن أن يكون الفرق للمؤقت:	المعيار ٥،١٢
	(أ) فرق مؤقت خاضع للضريبة؛ أو	
	(ب) فرق مؤقت قابل للإقضاء.	
منافع نهاية الخدمة	منافع للموظفين مستحقة الدفع نتيجة لأحد القرارين التاليين:	المعيار ١٩ (٧)
	(أ) قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو	
	(ب) قرار الموظف قبول التقاعد طوعاً مقابل تلك المنافع.	
تاريخ الإيجار	هو التاريخ الذي يلتزم فيه للمنشأة بشراء أو بيع أصل معين.	المعيار ٣٩ تطبيق ٥٥
تكاليف المعاملة (الكموات المالية)	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى شراء أصل أو الالتزام مالي أو إصداره أو التصرف به (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ تطبيق ١٣). والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان من الممكن تجنب تكديدها في حال لم تقوم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.	المعيار ٩،٣٩

المعيار ١٥٤، ١٩	تبنى المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ للمرة الأولى:	الالتزام الإنتقالي (خطة المنافع المحددة)
	(أ) القيمة الحالية للالتزام في تاريخ التبنى؛	
	(ب) مطروحا منها القيمة العادلة، في تاريخ تبني المعيار، أصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها مباشرة تسوية الالتزامات؛	
	(ج) مطروحا منها تكلفة أي خدمة سلفة يجب الإعراف بها في فترات لاحقة.	
المعيار ٣٢ ٣٣	أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي تحتفظ بها المنشأة أو أعضاء آخرون في المجموعة الموحدة.	أسهم الخزينة
معيار التقرير ١.٤	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود منفصلة.	تجزئة العقد
الإطار ٢٥	تكون المعلومات المقدمة في البيانات المالية قليلة للفهم عندما تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة بالأصول والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.	قابلية الفهم
المعيار ٤، ١٧	هو الفرق بين: (أ) مجمل الاستثمار بموجب عقد الإيجار؛ و (ب) صافي الاستثمار بموجب عقد الإيجار.	دخل التمويل غير المكتسب
المعيار ٤، ١٧	هو ذلك الجزء من القيمة المقدرة للأصل الموجر في نهاية العقد، والذي يكون تحقيقه من قبل الموجر غير مؤكد أو التي تكون مضمونة بواسطة طرف له علاقة بالموجر.	القيمة المتبقية غير المضمونة
المعيار ٤، ١٧	لفترة المتبقية المقدرة، منذ بدء مدة عقد الإيجار، بدون للتقيد بمدة العقد، التي يتوقع خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية للكاملة في الأصل.	العمر الإنتاجي
المعيار ٦، ١٦ المعيار ٣، ٣٦ المعيار ٨، ٣٨	هو إما: (أ) للفترة لازمنية التي يتوقع خلالها توفر الأصل لاستخدامه من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	العمر الإنتاجي
معيار التقرير ٥ (١)	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ما ومن للتصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.	قيمة الاستخدام
المعيار ٦، ٣٦	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أن تنشأ من أصل معين أو من وحدة توليد نقد.	قيمة الاستخدام

المعيار ١٢,٢	تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير بصورة مباشرة، أو تقريباً بصورة مباشرة، مع حجم الإنتاج، مثل المولد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.	مصاريف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة
المعيار ٣,٣١	هو طرف في مشروع مشترك له رقبة مشتركة على ذلك المشروع للمشارك.	المشارك في مشروع مشترك
معيار التقرير ٢ (أ)	يصبح حقاً. بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في استلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاء، معتمداً بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.	قابلية الإستحقاق
المعيار ٨,٢٦	المنافع التي لا يتوقف استحقاقها بموجب شروط برنامج منافع التقاعد على استمرار التوظيف.	المنافع المكتسبة
المعيار ٧,١٩	هي منافع الموظفين غير المشروطة بتوظيف مستقبل.	منافع الموظفين القابلة للإستحقاق
معيار التقرير ٢ (أ)	لشروط الولجب على الطرف المقابل تلبيةها لوجوب له استلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاء، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتتضمن شروط تحفيز الموظف على الأداء شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، وشروط الأداء التي تتطلب تحقيق أهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة).	شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء
معيار التقرير ٢ (أ)	الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة باتفاق دفع على أساس الأسهم.	فترة الإستحقاق
المعيار ٥,٣٣	أداة مالية تعطي حاملها حق شراء أسهم عادية.	ضمان
المعيار ٢٧,٢	بموجب هذه الطريقة، يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تحديد المتوسط المرجح لتكلفة بنود مماثلة في بداية الفترة وتكلفة بنود مماثلة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري، أو عدد استلام كل شحنة إضافية، طبقاً لظروف المنشأة.	طريقة المتوسط المرجح للتكلفة
المعيار ٢٠,٣٣	عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية الفترة، بعد تعديله بعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروباً بمعامل الترجيح الزمني.	المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة

الفهرس

إن الفهرس الوارد في هذا الكتاب هو فهرس شامل. وهو لا يشير فقط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات - بل يشير أيضا إلى جميع الوثائق ذات العلاقة بما في ذلك أسس الاستنتاجات، وإرشادات التنفيذ، وإرشادات التطبيق، والملحق والأمثلة التوضيحية. وبالإضافة إلى ذلك، فهو يشمل إشارات إلى دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتتدرج الإشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات والوثائق المصادقة حسب رقم المعيار ورقم الفقرة. وتوفر هذه الطريقة إشارة أكيدة وليس إشارة نسبية. ويستخدم الفهرس رموز مختصرة لتحديد الوثيقة التي تنتمي إليها الفقرات والفقرات الفرعية. وفيما يلي هذه الرموز المختصرة:

القسم	بالألف	الأمثلة	المرجع
معايير التقارير المالية ٧-١	مجلس التقرير	مجلس التقرير ١، ١٤٧-١	مجلس التقرير ١، الفقرات من ١-١٤٧
معايير المحاسبة ٤١-١	بدون بادئة	مجلس التقرير ٣، ١٣ (ج)	مجلس التقرير ٣، الفقرات من ١٣-١٣٠ الفرقة الفرعية ج
أسس الاستنتاجات لمعايير التقارير	مجلس التقرير	المعيار ١٢، ٢٦ (أ)	المعيار ١٢، الفرقة ١٢٦
إرشادات التنفيذ على معايير التقارير ومعايير المحاسبة	تنفيذ	المعيار ٣٧، ١٠	المعيار ٣٧، الفرقة ١٠
أمثلة توضيحية على معايير التقارير ومعايير المحاسبة	أمثلة توضيحية	المعيار ٣٦، ١١٢-١٠٨	المعيار ٣٦، الفقرات من ١١٢-١٠٨
تطبيقات الإرشادية	تطبيقات	المعيار ٣٣، ٢٦	المعيار ٣٣، الفقرات من ٢٦-٢٥
ملحق معايير التقرير	ملحق	المعيار ٣٩، الملحق أ	المعيار ٣٩، الملحق أ، الفقرات من ٨٤-٩٣
ملحق معايير التقرير	ملحق	المعيار ٣٦، الملحق أ	المعيار ٣٦، الملحق أ

بإذات أخرى ظهرت في لجنة معايير المحاسبة الدولية-النظام: مقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ مقدمة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ للتفسيرات؛ إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إتحاد أوروبي

الإجراءات المتعلقة بالانضمام من المشاركة في سوق محدد -
مخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية ، نصير
لجنة معايير التقرير ٦-٤-٣، و إستنتاج ٦-٢

إتفاقيات الترخيص

تتعلق الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى
إفصاح، ٢٤. ٢٠ (و)

إتفاقيات إعادة الشراء، ٣٩. تطبيق أسئلة وإجابات
ب. ١٨

اتفاقية إفراض الأوراق المالية، ٣٩. تطبيق القسم
ب. ١٨

إجراءات الأمومة

تعويض الغياب، ١٩. ١٦-١١

إجراءات الموظفين

تعويض المنافع، ١٩. ١٦-١١
الإعتراف بالتقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق
ب. ١٠

إجازة مرضية

تعويض الغيابات، ١٩. ١٦-١١

إجراء تقاض بين القروض

التعريف، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٦

أجل، ٣٢. تطبيق ١٥

أجور

كمصروف، الإطار . ٧٨

إحتياطيات، الإطار . ٦٦

أحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠. ٢٤-١٠

تحليل الأحداث، ١٠. ٩-٨، ١٠. ١٩-٢٠

التعريف، ٣. ١٠

الإفصاح عن التعريفات، ١٠. ١٢-١٣، ١٠.

إستنتاج ٤

تطبيق معايير التقارير للمرة الأولى، معيار التقرير

١. ٣٣-٣٢، معيار التقرير ١ تطبيق ٢-٤

افتراض استمرارية المنشأة، ١٠. ١٤-١٦

الأحداث الغير المحدة، ١٠. ١٠-١١، ١٠. ٢١-

٢٢

مراجعة للنسخة القديمة من معيار المحاسبة الدولي

١، ١. إستنتاج ٢٠-٢٩

تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية

العمومية، ١٠. ١٩-٢٠

أخطاء، ٨. ٤١-٤٩

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة، ٨. ٤٩

مفاهيم لإزالة الأخطاء الأساسية، ٨. إستنتاج ٤-١١

من غير العملي إعادة العرض لتصحيح الأخطاء

المتعلقة بالماضي، ٨. ٥٠-٥٣، ٨. إستنتاج ٢٣-

٢٩، ٨. تطبيق ٣-٤

حدود العرض المتعلق بالماضي، ٨. ٤٣-٤٨، ب.

إستنتاج ٢٣-٢٧

إعادة العرض المتعلق بالماضي للفترة السابقة، ٨.

٤٢-٤٩، ٨. تطبيق ١-١. ٦

إندماج الأعمال، معيار التقرير ١. ٦٣-٦٤، معيار

المحاسبة ٣ إستنتاج ١٦٤-١٦٩، أمثلة توضيحية

٨-٩

إدارة

تقديم تكاليف الضيافة، الإطار . ١٤، ١. ٧

معدى ومستخدمي اليلالات المالية، الإطار . ١١

أدوات التحكم

لتحوط لمخاطر القيمة للعائلة لسند صادر بعملية

أجنبية، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ١.

لجتماع لخيارات المشتراء والخيارات المكتوبة، ٣٩.

تطبيق القسم و. ١. ٨.

مبادلات التعويبة المتزامنة واستعمال إحداهما كأداة

تحوط، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ١٤.

أداة تحوط: مبادلة أسعار الفائدة لصلات متداخلة،

٣٩. تطبيق القسم و. ٢. ١٨.

التعريف، ٩. ٣٩

إستراتيجية التحوط ذات الدالية للحداية، ٣٩. تطبيق

القسم و. ١. ٩.

التحديد، ٣٩. ٧٤-٧٧

الإفصاح، ٣٢. ٥٦-٥٩

أداة تحوط: عقد صرف عملات مستقبلية بعملات

أجنبية مزدوجة، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ١٣.

التحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر، ٣٩.

تطبيق القسم و. ١. ١٢.

إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ١-١.

١٤

التحولات الداخلية، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ٤.

التحوط باستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية

غير مشتقة، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ٢.

نقص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة

مخاطر الصلات الأجنبية، ٣٩. تطبيق القسم

و. ١. ٦-٧

نقص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة

مخاطر أسعار الفائدة، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ٥.

خيار البيع غير المجزي، ٣٩. تطبيق القسم

و. ١. ١٠.

نمبة التكتفلات النقدية لأداة مالية نقدية، ٣٩. ٧٥

تطبيق القسم و. ١. ١١.

الأدوات المالية المؤهلة، ٣٩، ٧٢-٧٣، ٣٩ الملحق
 أ تطبيق ٩٤-٩٧، ٣٩ تطبيق و ١٠، ١٠، ١٤
 استخدام الخيارات المكتوبة في لوفت التحوط
 الجمعة، ٣٩، تطبيق القسم و ٣٠، ١
 أدوات الدين المستمرة، ٣٢، تطبيق ٦
أدوات النقد
 تحديد إعتبارات تحوط الأدوات لالمالية، ٣٩، إستنتاج
 ١٤٤-١٤٥
 أدوات حقوق الملكية، ٣٢، ٢، ٣٢، ٥
 إدماج الأصول المصدر في، معيار التقرير ٧، ٥،
 معيار التقرير ٢ إستنتاج ٢٣-٢٤
 التغير في القيمة للعلة، ٣٢، ٣٦
 للتعريف، ٣٢، ١١، ٣٢، تطبيق ١٣-١٤، ٣٢،
 إستنتاج ٤
 الإصباح عند القياس بالتكلفة لأن القيمة المعادلة لا
 يمكن قياسها بوثوق، ٣٢، ٩٠-٩١
 المستثنى من الإلتزامات المالية، ٣٢، ١٥-٢٠،
 ٣٢، تطبيق ٢٥-٢٦، ٣٢، إستنتاج ٦، ٣٩
 تطبيق القسم ب، ٢٢
 التوزيع، ٣٢، ٣٦-٣٥
 أمثلة، ٣٢، تطبيق ١٣-١٤
 انخفاض القيمة، ٣٩، ٦١، ٣٩، إستنتاج ١٠٥-١٣٠
 لا يوجد الإلتزام تعاقدي لإستلام النقد أو أصول مالية
 أخرى، ٣٢، ١٦ (أ)، ٣٢، ١٧-٢٠، ٣٢، تطبيق
 ٢٥-٢٦، ٣٢، إستنتاج ٩-١٠، ٣٢، أمثلة توضيحية
 ٣٢-٣٣
 التصديق في أدوات حقوق ملكية المنشأة، ٣٢، ١٦
 (ب)، ٣٢، ٢١-٢٤، ٣٢، تطبيق ٢٧ (أ)-(د)،
 ٣٢، إستنتاج ١٠-١٥
 التصديق على أساس الأسهم، معيار التقرير ٢، ٢-
 ٣، معيار التقرير ٧، ١٠-٢٩، معيار التقرير ٢
 إستنتاج ١٩-٢٢
 انخفاض قيمة الأصول ٣٩، ٦٦
 لا يملك سعر حصص السوق
 قياس أدوات حقوق الملكية، ٣٩، ٤٦ (ج)، ٣٩
 الملحق أ تطبيقات إرشادية ٨٠-٨١
 تكاليف العملية، ٣٢، ٣٥، ٣٢، ٣٧
 أدوات صناعية، ٣٩، تطبيق أمثلة وإجابات ج، ٦
أدوات قابلة للتحويل
 العائد على السهم، ٣٣، ٤٩-٥١
 أمثلة توضيحية، ٣٣، مثال ٦، ٨
أدوات قابلة للتداول في السوق
 التصنيف كإلتزامات مالية، ٣٢، ١٨ (ب)، ٣٢،
 إستنتاج ٧-٨، ٣٢، أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣

أدوات مالية
 السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٧، ٢١ الملحق
 ب ٥
 التصنيف، ٣٢، ٢، ٣٢، ١٥، ٣٢، ١٨، ٣٢، ٥٥
 ٣٩، تطبيق القسم ب، ٢٢
 سهم الأعضاء في المنشآت التعاونية، تسيير لجنة
 معايير التقرير ٢
 الرياضة المرتبطة بالعقود، ٣٢، تطبيق ٢٢-٢٤،
 ٣٩، ٥-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠، ٣٩، إستنتاج
 ٢٤
 المكونات الأساسية، ٣٢، ٢٨-٣٢، ٣٢، ٩٤ (د)،
 ٣٢، تطبيق ٣٠-٣٥، ٣٢، إستنتاج ٢٢-٣١،
 ٣٢، إستنتاج ٢٩-٤٧، ٣٢، أمثلة توضيحية ٣٤-
 ٥٠
 البيانات المالية موحدة المعاملة في، ٣٢، تطبيق
 ٢٩
 تنفيذ المخصصات المحتمل، ٣٢، ٢٥، ٣٢، تطبيق
 ١٦-١٩، ٣٢، ٣٢
 العقود لبيع أو شراء بند مالي، ٣٢، ٨-١٠، ٣٢،
 تطبيق ٢٠-٢٤، ٣٩، ٥-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق
 ١٠، ٣٩، إستنتاج ٢٤
 معيار المحاسبة الدولي ٣٩ و بيان معايير المحاسبة
 الدولية ١٣٣
 مخاطر الإلتزام، معيار التقرير ٧، ٩-١١، ٣٨،
 الملحق ب، ١٠، ٤٩-٥٦، تطبيق ٢١-٢٩، ٣٢،
 ٤٧، ٣٢، ٥٠
 مخاطر عملة، معيار التقرير ٧، الملحق ب ٢٣-٢٤
 المضارب المؤهلة، ١٢، ٢٣، ٣٢، ٣٩
 التعريف، ٣٢، ١١، ٣٢، تطبيق ٣-٢٤، ٣٢،
 إستنتاج ٤
 المشتقات المالية، ٣٢، تطبيق ١٥-١٩
 التعريف، ٣٩، ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩-١٢
 الإصباح، ٣٢، ٥١-٩٥، ٣٢، إستنتاج ٣٤-٤٨
 السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٧، ٢١، معيار
 التقرير ٧، ب ٥
 لأصحاب المسموح به للضمان، معيار التقرير ٧، ١٦،
 معيار التقرير ٧ إستنتاج ٢٦-٢٧
 الميزانية العمومية، معيار التقرير ٧، ٨-١٩، معيار
 التقرير ٧، الملحق ب ٤، معيار التقرير ٧، إستنتاج
 ١٤-٣٢
 أنواع الأصول والإلتزامات المالية، معيار التقرير ٧،
 ٨، معيار التقرير ٧ الملحق ب ٤، معيار التقرير ٧،
 إستنتاج ١٤-١٥
 لتغير في القيمة المعادلة، ٣٩، تطبيق القسم ي، ١
 أنواع الأدوات المالية، معيار التقرير ٧، ١٤-١٥،
 ٢٨، إستنتاج ٢٥، ٥٦
 الأدوات المالية المركبة مع مشتقات مالية متعددة،
 معيار التقرير ٧، ١٧
 المشتقة، معيار التقرير ٧، ١٧، معيار التقرير ٧،
 ٢٨-٣١

مخاطر الائتمان، معيار التقرير ٧، ٩-١١، معيار التقرير ٧، الملحق ٩ ب، ١٠-
الخرق والتخلف في إيفاء الدين، معيار التقرير ٧، ١٧، ٢٨-٣١
إلغاء الاعتراف، معيار التقرير ٧، معيار التقرير ٧، ١٣، ٢٤
القيمة العادلة، معيار التقرير ٧، ٢٥-٣٠، ٣٢.
إستنتاج ٣٦-٣٩
الأصول المالية والإلتزامات المالية مقاسة بالقيمة
العادلة من خلال الربح أو الخسارة، معيار التقرير ٧.
٨ (أ) ٩-١١، ١١ (أ) (١) معيار التقرير ٧، الملحق
ب ٤ إستنتاج ١٦-٢٢
التحوط المحاسبي، معيار التقرير ٧، ٢٢-٢٤
انخفاض القيمة، معيار التقرير ٧، ١٦، ٢٥ (هـ)،
إستنتاج ٢٦-٢٧
قائمة الدخل وحقوق الملكية، معيار التقرير ٧، ٢٥،
٣٣-٣٥، تطبيق ١٢، تنفيذ أسئلة وإجابات ز. ١
مستوى الس، معيار التقرير ٧، الملحق ١-٣،
تطبيق ٥-٦
مخاطر التشغيل، معيار التقرير ٧، ٦٥
إعادة التصنيف، معيار التقرير ٧، ١٢، إستنتاج ٢٣
المخاطر، معيار التقرير ٤، ٣٩ (د)، معيار التقرير ٧.
إستنتاج ٤٠-٦٥، معيار التقرير ٧، تطبيق ١٥-٤٠
أهمية الوضع المالي والأداء المالي، معيار التقرير ٧.
٣٠-٧، الملحق ب ٤-٥، إستنتاج ١٢-٣٩، تطبيق
١٤-٧
خصائص الإشتراك المتروك لتقرير المرء، معيار
التقرير ٤، ٣٥
لتوزيعات، ٣٢، ٢، ٣٢، ٣٥-٤١، ٣٢، تطبيق
٣٧، ٣٢، إستنتاج ٣٣
سعر الفائدة الفعال
للتغير في التقديرات المحاسبية، ٣٩، إستنتاج ٣٦
التعريف، ٣٩، ٩، ٣٩
المشتققات الإدماج نية، ٣٩، ٧ (و)، ٣٩، ١٠-١٣،
٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٣
تبنى معيار التقارير للمرة الأولى، معيار التقرير
١، إستنتاج ٦٥-٦٦
إرشادات التنفيذ، ٣٩، تنفيذ، ج. ١١
أدوات حقوق الملكية المستتاه من الإلتزامات المالية،
٣٢، ١٥-٢٠، ٣٢، تطبيق ٢٥-٢٦، ٣٢، إستنتاج
٦٥-٦٦، تطبيق القسم ب ٢٢
أدوات حقوق الملكية، معيار التقرير ٧، الملحق
ب ٢٦-٢٨
المنشئي من المعيار ٢، ٢، ٢
القيمة العادلة، معيار التقرير ٧، ٢٥-٣٠، إستنتاج
٣٦-٣٩، ٣٩، ٤٨-٤٩
إرشادات التنفيذ، ٣٩، تنفيذ، أ تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩.
تطبيق ٩٥-١٣٠
تطبيق على حصص الأصول المالية أو الإلتزامات
المالية، ٣٩، إستنتاج ٥٨-٨٦
أساس الإستنتاج، ٣٩، إستنتاج ٧١-١٣٠

مخاطر إئتمان الإلتزامات، ٣٩، إستنتاج ٨٥-٨٦
الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة، ٣٩، تطبيق
القسم ز. ١
إرشادات التنفيذ، ٣٩، تطبيق القسم هـ. ٢، ١-٢.
٢
لا يوجد تقنية تقييم السوق، معيار التقرير ٧، ٢٨،
تنفيذ ١٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٧٤-٨٢، ٣٩ إستنتاج
١٠٢-١٠٤
للخيار، ٣٩، ٩ (ب) ١١-١٣، ١٠٥-٣٩، ١٠٥-١٠٥
٣٩ الملحق أ تطبيق ٤-٤، ١٣، تطبيق ١٣٣
استخدم سعر محدد في السوق النشطة، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٧١-٧٣، ٣٩، إستنتاج ٩٦-١٠١، ٣٩.
إستنتاج ٢٢١ (د)
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى
الأصول المالية المتوفرة للبيع، معيار التقرير ١.
٢٥، معيار التقرير ١، إستنتاج ٨١-٨٣
المعلومات المقارنة، معيار التقرير ١، ٣٦، ج،
إستنتاج ٨٩-٨٩، ١٧-٧٢ (ج)
أدوات مالية مركبة، معيار التقرير ١، ٢٣، إستنتاج
٦٥-٥٨، تنفيذ ٣٥٣٦
المشتققات الإدماج نية، معيار التقرير ١، إستنتاج
٦٥-٦٦
الاعتراف والقياس للانتقال إلى معيار التقارير ،
معيار التقرير ١، ٢٥، معيار التقرير ١، إستنتاج
١٦٣
معاملات التكلفة، معيار التقرير ١، إستنتاج ٢٧-
٧٣
التحوط المحاسبي
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١، ٢٨-٣٠، معيار التقرير
١، إستنتاج ٧٥-٨٠، معيار التقرير ١ تطبيق
٦٠-٦٠
للتحوط ٣٩، ٧١-١٠٢
قياس عدم الفعالية
٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠٥-١٣٢، ٣٩، إستنتاج
١٣٦-١٣٦، ٣٩، تنفيذ القسم هـ. ٤، ٤.
أساس الاستنتاج، ٣٩، إستنتاج ١٣١-٢٢٠
إرشادات التنفيذ، ٣٩، تطبيق القسم هـ. ١-٦، ٥
حقوق خدمات القروض، ٣٩، إستنتاج ١٤٣-١٤٠
الأدوات المحتوية للمشتققات الإدماج نية، ٣٩ الملحق
أ تطبيق ٣٣ ب
الفائدة، ٣٢، ٢، ٣٢، ٢٥-٤١، ٣٢، تطبيق ٣٧،
٣٢، إستنتاج ٣٣
مخاطر أسعار الفائدة، معيار التقرير ٧، الملحق
ب ٢٢
الشكل القانوني، ٣٢، ١٨
مخاطر السيولة، معيار التقرير ٧، ٣٩، معيار
التقرير ٧، الملحق ب ١١-١٦، إستنتاج ٥٧-٥٨،
تنفيذ ٣٠-٣١

- الخسائر والأرباح، ٣٢، ٧، ٣٢، ٣٥-٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧، ٣٢. إستانج ٣٣
- القياس، ٣٩، ٤٣-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٤-٩٣
- أساس الإستانج، ٣٩. إستانج ٧١-١٣٠
- إلغاء الاختلافات المحددة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستانج ٢٢١
- الأرباح والخسائر، ٣٩، ٥٥-٥٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٣، ٣٩. إستانج ٢٢١، ٣٩. تطبيق القسم ٤.٣.
- إنخفاض قيمة وعدم القدرة على الحصول الأصول المالية، ٣٩، ٥٨-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٤-٩٣، ٣٩. إستانج ١٠٥-١٣٠، ٣٩ تنفيذ، ٥. ٤. ١-٤. ١٠
- إعادة التصنيف، ٣٩، ٥٠-٥٤
- نقص الأصول المالية والإلتزامات المالية، ٣٢. ٣٢، ٥٠، ٣٢. تطبيق ٣٨-٣٩
- مخاطر التشغيل، معيار التقرير ٧. إستانج ٦٥
- العرض
- الأدوات المالية للمركبة، ٣٢، ٢٨-٣٢، ٣٢. تطبيق ٣٠-٣٥، ٣٢. إستانج ٢٧-٣١، ٣٢. أمثلة توضيحية ٣٤-٥٠.
- الفائدة، التوزيعات، الربح والخسارة، ٣٢، ٢، ٣٢. ٣٢، ٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧
- الإلتزامات وحقوق الملكية، ٣٢، ١٥-٢٧، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٩، ٣٢. إستانج ٣٢-٣٦، ٣٢. أمثلة توضيحية ٢-٢١، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٢
- أسهم الخزينة، ٣٢، ٢٣-٢٤، ٣٢. تطبيق ٣٦، ٣٢. إستانج ٣٢
- الإقصاء، ٣٢، ٥
- الإعتراف
- الإعتراف المعاد إلى ٩، ٣٩
- إلغاء الاختلافات المحددة من اتفاقية المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستانج ٢٢١
- مثال توضيحي، ٣٩. أمثلة توضيحية ١-٣١، ٣٢. ٥٢
- الخطر، معيار التقرير ٤. ٣٩ (د) معيار التقرير ٧، الملحق ب-٦، ٢٨-٢٨، إستانج ٤٠-٦٥، تنفيذ ١٥-٤٠
- التسديد في المنشأة التي تمتلك أدوات حقوق الملكية، ٣٢، ١٦ (ب)، ٣٢، ٢٤-٢١، ٣٢، ث، ٢٧ (أ)- (د)، ٣٢. إستانج ١٠-١٥
- خيارات التسديد، ٣٢، ٢٦-٢٧، ٣٢. إستانج ٢٠، ٣٢. أمثلة توضيحية ١١، ٣٢. أمثلة توضيحية ١٦، ٣٢. أمثلة توضيحية ٣١
- التسديد على أساس الأسهم، معيار التقرير ٢، ٦، معيار التقرير ٢٨-٢٥
- تزامن تسديد دائتين ماليتين، ٣٢، ٤٨
- الجوهر، ٣٢، ١٨
- الشروط والظروف، ٣٢، ٦٠ (أ)، ٣٢، ٦٠ (أ)، ٣٢. ٦٣-٦٢
- تكاليف العملية، ٣٢، ٢٥، ٣٢. ٢٧-٣٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٣
- أسهم الخزينة، ٣٢، ٢٣-٢٤، ٣٢. تطبيق ٣٦، ٣٢. إستانج ٣٢
- تأثير معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على التسديد عن طريق الأسهم، معيار التقرير ٢. إستانج ١١-٣٢٩
- مع أو بدون الإلتزامات التعاقدية لإستلام النقد لو أي أصل مالي آخر، ٣٢، ١٥-٢٠، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦، ٣٢. إستانج ٧-٢١، ٣٢. أمثلة توضيحية ٢٢-٣٢
- انظر أيضاً أدوات حقوق الملكية: الأصول المالية؛ الإلتزامات المالية: تحوط الأدوات المالية: الإستثمار المحظوظه لتأخير الإستحقاق: القروض ومندلت القرض
- أرباح
- كثيرا، الإطوار ٧٥-٧٦
- الأدوات المالية، ٣٢، ٧، ٣٢، ٣٥-٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧، ٣٢. إستانج ٣٣
- أرض زراعية
- الأصول البيولوجية المرصدة لـ ٤١، ٢٥
- أسس الإستانج، ٤١، ٥٥-٥٧
- المستثنى من المعيار ٤١، ٤١، ٢ (أ)
- أسس الإستانج، ٤١. إستانج ٥٥-٥٧
- أرض ملوثة
- المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ١٧-٢ب
- أرض ومباني
- عقد الإيجار، ١٧، ١٤-١٩، ١٧. إستانج ٤-١٤
- أرقام متطورة، الإطوار ٤٢
- الإقتضات ذات التضخم المرتفع، ٢٩، ٨، ٢٩
- ٢٤، تفسير لجنة معايير للتقرير ٧. ٥، تفسير لجنة معايير للتقرير ٧. إستانج ٦
- قائمة إدلية
- إلكترونيات، والمعدات الإلكترونية، تفسير لجنة معايير للتقرير ٦. ١١-١١، تفسير لجنة معايير للتقرير ١. إستانج ١٠-١١
- الإتحاد الأوروبي الخاص بمخلفات المعدات الكهربائية والإلكترونية، التفسير ٦-٣، التفسير ٦. إستانج ٢-٦
- أسس إلكتروني، الإطوار ٢٢
- عرض البيانات المالية، ١، ٢٥-٢٦
- أسس للضريبة، ١٢، ٧-١١

للتعريف، ٥. ١٢

أمانة عندما تكون القيمة المرحلة للأصول أو الإلتزامات مساوية لـ ١٢ الملحق أ

استبعاد المجموعة لنظر الأصول غير المتداولة

استبعاد المنشآت التابعة

قائمة للتدفق النقدي، ٧. ٣٩-٤٢

إستثمار

في المنشآت التابعة، ٧٧. ٣١-٣٢، ٧٧. ٣٧-٣٩

إستثمار في منشآت زمنية لنظر المنشآت الزمنية؛ المعيار ٢٨

إستثمارات عقارية، ٤٥. ١-٨٦

السياسات المحاسبية، ٤٥. ٣٠-٣٢

الإستلاك عن طريق تبادل الأصول الغير المالية، ٤٥. ٢٧

الاختيار ما بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة، ٤٥. إستنتاج ١١-٤٤، ٤٥. ٤٠، ٤٨-٤٩

نموذج التكلفة، ٤٥. ٥٣-٥٤، ٤٥. ٥٦، ٤٥. ٧٨

الإفصاح، ٤٥. ٧٤-٧٥، ٤٥. ٧٩

التنقلات، ٤٥. ٥٩

أحكام لنقالية، ٤٥. ٨٠-٨٤

للتعريف، ٤٥. ٣٩-٢٠

إلغاء الاعتراف، ٤٥. ٦٦

الإفصاح، ٤٥. ٧٤-٧٩

الإستبعاد، ٤٥. ٦٦-٧٣

الممتلكات المستتيلة من قبل المالك، ٤٥. ٧، ٤٥. ٩ (ج)، ٤٥. ٦٠-٦٢، ٤٥. ٥-٦، ٤٥. ٣٨

أمانة، ٨. ٤٥

نموذج القيمة العادلة، ٤٥. ٣٣-٥٥، ٤٥. ٤٠، ٤٥. ٦٥

الإفصاح، ٤٥. ٧٤-٧٨

عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بثروق، ٤٥. ٥٣-٥٥، ٤٥. ٧٨، ٤٥. ٥٧-٦٢

التنقلات، ٤٥. ٥٩-٦٥

الإحكام الإنتقالية، ٤٥. ٨٠-٨٢

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١. ١٨ (أ)، معيار المحاسبة ١. ت. ٦٢-٦١

المنح الحكومية، ٤٥. ٢٧-٢٩

إنخفاض القيمة، ٤٥. ٧٢-٧٣، ٤٥. ٧٩ (ي) (٥)

الإيجار، ٤٥. ٣، ٤٥. ٢٥-٢٦، ٤٥. ٤٠-٤١، ٤٥. ٧٤، ٤٥. إستنتاج ٤-١٠، ٤٥. إستنتاج ١٣-١٤

القياس بعد الإعتراف، ٤٥. ٣٠-٥٦

للتقاييس عند الإعتراف، ٤٥. ٢٠-٢٩

الإعتراف، ٤٥. ١٦-١٩

الإعتراف بالإيراد، ٤٥. ٦٧

للتنقلات، ٤٥. ٥٧-٦٥، ٤٥. ٦٦

إستثمارات محتفظ بها للإستحقاق

التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-٢٥،

٣٩. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١

تطبيق أحكام الإخلال عند إصدار البيانات المالية

الموحدة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢١

للتعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-٢٥،

٣٩. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١

لأدلة مالية ذات سعر فائدة متغيرة، ٣٩. تطبيق

للقسم و. ٢. ٩

للفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار، ٣٩. تطبيق القسم

ب. ١٤

الأصل المرتبط بمؤشرات السوق، ٣٩. تطبيق

القسم ب. ١٣

للقياس، ٣٩. ٤٦ (ب)

المبيعات المسموح بها، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٢،

٣٩. تطبيق ب. ١٦

الرهن الضامن للقرض، ٣٩. تطبيق ب. ١٨

شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، ٣٩ تطبيق

و. ٢. ١٠

إتفاقيات إعادة الشراء، ٣٩. تطبيق ب. ١٨

المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة

بمنشأة معينة، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٢٢ (هـ) ٣٩.

تنفيذ القسم ب. ١٧

إتفاقيات لإراض الأوراق المالية، ٣٩. تنفيذ القسم ب.

١٨

التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"،

تنفيذ القسم ب. ٢٠

الإخلال، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ١٩

إستثمارات مرتبطة بصناديق الإدماج ان

المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١. ١ (ب)، ٣١.

إستنتاج ١٢

استمرارية المنشأة

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٥. ١٤-١٦

عرض للقوائم المالية، ١. ٢٣-٢٤

الإقتراض للمحاسبة الأسفسي، الإطار ٢٣

إستهلاك

كمصروف، الإطار ٧٨

الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦

للتعريف، ١٦. ٦

لتقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب ٢٤

عقود الإيجار، ١٧. ٢٧-٢٩، ١٧. ٥٣

للممتلكات، المصنفات والآلات، ١٦. ٤٣-٦٢، ١٦.

إستنتاج ٢٦-٣٣

أسلوب الفلدة للفعال

- التعريف، ٩.٣٩
- التخفيض القيمة / انظر انخفاض القيمة، انخفاض قيمة
الخصائر
- الإيجار، الإطار ٥٧.
- الإعتراف، الإطار ٨٩-٩٠.
- انظر أيضا الأصول المتدولة: الأصول المالية؛
الممتلكات، والمصانع والمعدات
- أصول الشركة
- التعريف، ٦.٣٩
- فصل لانخفاض القيمة - وحدات توليد للنقد، ٣٦.
- ١٠٠-١٠٣
- أمثلة توضيحية، ٣٩. أمثلة توضيحية ٦٩-٧٩
- أصول القطاع
- التعريف، ١٤. ١٦-١٨
- أمثلة، ١٤. ١٩
- للقولس، ١٤. ٢١
- الأصول المؤجر، الإطار ٥٧
- الأصول المالية المتوفرة للبيع، ٩. ٣٩
- للتعريفات، ٩. ٣٩
- الإفصاح، معيار التقرير ٧.٨ (د)، معيار التقرير ٧
(٢٠) (أ) (٢) (ب)
- تبادل الأسهم، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات هـ. ١. ٣
- الأرباح والخصائر، ٣٩. ٥٥ (ب)
- التوافق بين المعيار ٣٩ وبين مبادئ المحاسبة
الدولي ١١٥، المعيار ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ج)
- لتخفيض القيمة، المعيار ٣٩. ٦٧-٧٠، المعيار ٣٩
تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ. ٩-١٠. ٤
- فصل مكونات العملة الأساسية، المعيار ٣٩. تنفيذ
أسئلة وإجابات هـ. ٣. ٢
- أصول بيولوجية
- تطبيق المعيار ٢٠، ٢٠. ٢ (د)، ٤١. ٣٧-
٣٨
- التعريفات، ٤١. ٥
- الإستهلاك، ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦
- الإفصاح، ٤١. ٤٠-٥٧، ٤١ الملحق
- أسس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٧٤-٨١
- تجزئة المكسب أو الخسارة، المعيار ٤١ إستنتاج ٧٨-
٧٩
- الإفصاح للمادي المنفصل والتغير في الأسعار، ٤١.
إستنتاج ٧٤-٧٧
- أمثلة، ٤١. ٤
- لقائمة للعلاقة، ٤١. ٩-٣٣
- أسس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٣٧
- القيمة للعلاقة مقابل التكلفة، ٤١. ب. ١٣-٢٦
- الأرباح والخصائر، ٤١. ٢٦-٢٩
- أسس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٣٨-٤٠
- للمنح للحكومية، ٤١. ٣٤-٣٨
- أسهم
- الإصدار الطارئ من الأسهم، ٣٣. ٢٤، ٣٣. ٥٢-
٥٧
- أمثلة توضيحية، ٣٣. مثال ٧
- الأدوات القابلة للتحويل، ٣٣. ٤٩-٥١
- أمثلة توضيحية، ٣٣. مثال ٦، مثال ٨
- الأسهم العادية مخفضة للقيمة، ٣٣. ٤١-٦٣
- رقم للرقابة، ٣٣. ٤٢-٤٣، ٣٣ للملحق ٣
- مثال توضيحي، ٣٣. مثال ٩
- العائد على السهم، ٣٣. ١٩-٢٩، ٣٣. ٣٦-٤٠
- مثال توضيحي ٣٣. مثال ٢
- إندماج ثلث، ٣٣. ٤٥-٤٨
- تطبيقات إرشادية، ٣٣. للملحق ٦-١٠
- إسهم الخزينة
- الإفصاح، ٣٣. ٣٣-٣٤، ٣٢. تطبيق ٣٦، ٣٢.
- إستنتاج ٣٢
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الصنف
بواسطة الأسهم، لتأثير على، معيار المحاسبة ٢.
- إستنتاج ٣١١-٣٢٩
- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٣٢. ٣٤
- إسهم رأس المال
- إفصاحات الميزانية العمومية، ١. ٧٦-٧٧
- أسهم عادية غير قابلة للطرح في السوق، ٣٢.
- تنفيذ ١٣
- إسهم ممتازة، ٣٢. تطبيق ١٣
- للتصنيف كإلتزامات مالية أو كأدوات حقوق ملكية،
٣٢. ١٨ (أ)، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦
- العائد على السهم، ٣٣. ١٢-١٨
- تنفيذ، ٣٣ الملحق ٨
- مثال توضيحي، ٣٣. مثال توضيحي ١
- إشتراك في الأحداث
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٥
- إشتراك في المطبوعات
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٧
- إشتركت المنشورات
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٧
- إصلاح للتمويل البيئي / انظر إهلاك التمويل
- أصول
- عناصر البيانات المالية، الإطار ٤٧-٥٩
- تعريف الإطار، الإطار ٤٩.

إلغاء الإغناء من التوحيد، معيار التقرير ٥. إستنتاج
٥٥-٢٥
ليكون مهجوراً، معيار التقرير ٥. ١٣-١٤، معيار
التقرير ٥
تنفيذ الأمثلة رقم ٨-٩

أصول غير ملموسة
الإمتلاك كجزء من برنامج الأعمال، معيار التقرير
٣. ٤٥-٤٦، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٨٨-١٠٦،
٣٨-٣٣ ٣٤

أساس الإستنتاج، ٣٨. إستنتاج ١٦-٢٥
علاقة الصلاء بالأصول غير الملموسة، معيار
التقرير ٣. أمثلة توضيحية ٤-١
أمثلة توضيحية، أمثلة توضيحية للمثال التوضيحي
من أ-هـ ١-٩

عقود قائمين، معيار التقرير ٤. ٣١-٣٣، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٤٧-١٥٣
قياس القيمة للعادلة، ٣٨. ٣٥-٤١

الإنفاق لللاحق على مشروع للبحث والتطوير
المستملك قيد التنفيذ، ٣٨. ٤٢-٤٣، ٣٨ إستنتاج
٨٩-٨٥

الإمتلاك عن طريق المنح الحكومية، ٣٨. ٤٤
النشاطات لزارعة، ٤١. ٢ (ب)

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٥٨-٦٠
تطبيق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣-بناءً
على الإفصاح السابق، معيار التقرير ٣. ٨٢، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٦٩-١٩٩

تصنيفات الأصول، ٣٨. ١١٩
لرقفية، ٣٨. ١٣-١٦

نموذج التكلفة كسياسة محاسبية، ٣٨. ٧٤
التحريف، ٣٨. ٩-١٧، ٣٨. إستنتاج ٤-٥

إلغاء الاعتراف، ٣٨. ١١٢-١١٧
تطوير حالة للتوليد داخلياً، ٣٨. ٥٧-٦٤، ٣٨.
إستنتاج ٣-٣٢

الإفصاح، ٣٨. ١١٨-١٢٨

الإفصاح عن التقييم لقياس الأصول ذات العمر
الانتاجي المحدد، ٣٦. ١٣٤-١٣٧

أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٨٠-٨٩

الإستبعاد، ٣٨. ١١٢-١١٧

مخصصات الإلتزام، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.
٦، تفسير لجنة معايير التقارير ٣. مثال ١-١٦،
تفسير لجنة معايير التقارير ٣. إستنتاج ١٣-١٨

أمثلة، ٣٨. ٩

تبادل الأصول، ٣٨. ٤٥-٤٧

تطبيق المعيار ٣٨، ٣٨. ١٣١

المنافع الإقتصادية المستقبلية، ٣٨. ١٧

التحريف، معيار التقرير ٣. ٤٦، ٣٨. ١١-١٢،
٣٨. إستنتاج ٦-١٠

إخفاض القيمة، ٣٨. ١١١، ٣٨. إستنتاج ٥٤-٥٦

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٦٣-٧٣
إخفاض قيمة الخصائر، ٤١. ٤١، ٣٠. ٥٦-٥٤
عدم القدرة على قياس القيمة للعادلة بموثوقية، ٤١.
٣٠-٣٣، ٤١. ٥٦-٥٤

التقييم المستقل، ٤١. إستنتاج ٣٣
المخزون، ٤٠. ٢، ٢٠

نقطة تحديد البيع، ٤١. إستنتاج ٢٢-٢٦

الاعتراف والتقياس، ٤١. ١٠-١٣

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٦٠

عقود البيع، ٤١. إستنتاج ٤٧-٥٤

الإنفاق لللاحق، ٤١. ب ٦١-٦٢

أصول تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ١٨-٢٣

المثال، ٣١. ٢٠

البيانات المالية، ٣١. ٢١-٢٢

الجوهر فوق الشكل، ٣١. ٢٣

أصول سائلة، الإطار ١٨

أصول غير متداولة محتفظ بها للبيع

الأصول التي سيتم تبادلها مع أصول غير مالية

أخرى، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٢٥-٢٧

تسهيل البيع الفوري، معيار التقرير ٥، معيار
التقرير ٥

أمثلة تنفيذ، ٣-١

تغيرات الخطة للبيع، معيار التقرير ٥. ٢٦-٢٩

التصنيف، معيار التقرير ٥. ٦-١٤، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ١٥-٢٤

إتمام عملية البيع المتوقعة خلال عام واحد، معيار
التقرير ٥. ٨، معيار التقرير ٥. تنفيذ المثال رقم ٤

الإفصاح، معيار التقرير ٥. ٣٠-٤٢

إطالة الفترة التي تحتاج إلى إتمام عملية البيع، معيار
التقرير ٥. ٩، معيار التقرير ٥. ملحق ب، معيار
التقرير ٥. تنفيذ الأمثلة من ٥-٧

لربح أو الخسارة المتعلق بإتمام بتواصل للعمليات،
معيار التقرير ٥. ٣٧

التقييم، معيار التقرير ٥. ١٥-٢٩، معيار التقرير
٥. إستنتاج ٢٨-٥١

الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للاستعمال،
معيار التقرير ٥. إستنتاج ٤٩-٥١

اندماج الأعمال، معيار التقرير ٥. ٢٠-٢٥، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ٣٩-٤١، معيار التقرير ٥.

إستنتاج ٤٧-٤٨، معيار التقرير ٥. تنفيذ المثال رقم
١٠

الأصول المملوكة حديثاً، معيار التقرير ٥. إستنتاج
٤٥-٤٢

الاعتراف بالزيادة اللاحقة للقيمة للعادلة ناقص
للكلفة للبيع، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٤٦

العرض، معيار التقرير ٥. ٣٠-٤٢، معيار
التقرير ٥. تنفيذ المثال رقم ١٢

لمثلة توضيحية على الإفصاح، ٣٦. أمثلة توضيحية
٨٠-٨٩

مراجعة تقييم العمر الإنتاجي (النافع)، ٣٨، ١٠٩-١١٠

فحص انخفاض القيمة، ٣٦، ١٠، ٣٦، ١٥، ٣٦، ٢٤، ٣٦. إستنتاج ١١٩-١٣٠، ٣٨، ١٠٨، ٣٨، ١١

أصول قليلة للاستهلاك

المنح الحكومية، ٢٠، ١٧

أصول مالية، ٣٢، ٢، ٣٢، ٥

عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، معيار
التقرير ٧، ٨، (١)، معيار التقرير ٧، ٩، معيار

التقرير ٧، ٢٠، (١)، (١)، ١٦-٢٢
للتطبيق بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ و بيان

معايير المحاسبة الدولية ١١٥ في التعامل مع الربح
أو الخسارة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ج)

تطبيقات إرشادية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤-ب-٤
للتعريف، ٣٩، ٩

المنح للبيع
التوافق بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ و بيان معايير

المحاسبة الدولي ١١٥ في معاملة الربح والخسارة،
٣٩ إستنتاج ٢٢١ (ج)

للتعريف، ٣٩، ٩
الإفصاح، معيار التقرير ٧، ٨، (د)، معيار التقرير ٧،

٢٠، (١)، (٢)
تبادل الأسهم، ٣٩. إرشادات للتنفيذ لقسم ١.٣

الأرباح والخسائر، ٣٩، ٥٥ (ب)
تخفيض قيمة الخسائر، ٣٩، ٦٧-٧٠، ٣٩.

إرشادات التنفيذ هـ. ٤-٩، ١٠
فصل عناصر الصلة، ٣٩. إرشادات التنفيذ لقسم

هـ. ٣، ٢
إفصاحات الميزانية العمومية، معيار التقرير ٧، ٨-

١٩، معيار التقرير ٧ للملحق ب، معيار التقرير ٧،
إستنتاج ١٤-٣٢

أنواع، معيار التقرير ٧، ٨، معيار التقرير ٧،
إستنتاج ١٤-١٥

للتعريف، ٣٢، ١١، ٣٢ تطبيق ٣-١٢، ٣٢. إستنتاج
٤، ٣٩، ٩

إلغاء الاعتراف، ٣٢، ٤٤، ٣٢، ٩٤، (١)، ٣٢،
إستنتاج، ٣٩، ١٥-٣٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق

٣٦-٥٢
جميع التقلبات، ٣٩، ٣٦-٣٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق
٤٩-٥٠

أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٤١-٥٢
مزال مجتمعا بانتقال الأصول، ٣٩، ٣٩، ٢٠،

(ج)، ٣٩، ٣٠-٣٥، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٨،
٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٢، ٣٩. إستنتاج ٦٧-٧٠

التعريف، ٣٩، ٩

إندماج بين تطبيق المعيار الدولية لإعداد التقارير
المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١٨، ١ (ب)،

معيار التقرير ١ إستنتاج ٦٨-٧١، معيار التقرير
١. تطبيق ٤٤-٥١

عقود لتأمين المملوكة من إندماج الأعمال، معيار
التقرير ٤، ٣١-٣٣، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٤٧-١٥٣

مولد دخليا، ٣٨، ٥١-٦٧، ٣٨. إستنتاج ٢٩-٤٦
تكلفة ل، ٣٨، ٦٥-٦٧

القياس قبل الاعتراف، ٣٨، ٧٢-٧٨
الإفصاح، ٣٨، ١٢٤-١٢٥

علاقة للميل غير المتعلقة، ٣٨، ١٦، ٣٨. إستنتاج
١١-١٤

للمصاريف السابقة غير المفصح عنها، ٣٨، ٧١
الاعتراف والقياس، ٣٨، ١٨-٦٧

معايير الاعتراف، ٣٨، ٢١-٢٣، ٣٨. إستنتاج ١٥
الاعتراف بالتقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق

ب،
الاعتراف بالمصروف، ٣٨، ٦٨-٧١

الاتفاق على البحث والتطوير، ٣٨، ١٢٦-١٢٧
مرحلة البحث، ٣٨، ٥٤-٥٦

أعادة تقييم النموذج كسياسة محاسبية، ٣٨، ٧٥-٨٧
الإفصاح، ٣٨، ١٢٤-١٢٥

بشكل منفصل، ٣٨، ١١-١٢، ٣٨. إستنتاج ٦-١٠،
٣٨. إستنتاج ٩١-٩٢

الامتلاك المنفصل، ٣٨، ٢٥-٣٢، ٣٨. إستنتاج
٢٦-٢٨

المحاسبة لللاحقة، ٣٨. إستنتاج ٤٧-٧٧
فحص لانخفاض قيمة الأصول المالية مع عمر إنتاجي

غير محدد، ٣٦، ١٠، ٣٦، ١٥، ٣٦، ٢٤، ٣٨،
١٠٨، ٣٨، ١١٠

أساس الإمتنتاج، ٣٦. إستنتاج ١١٩-١٣٠
تردد وتوقيت الفحص، ٣٦، ١٠، (١)، ٣٦.

إستنتاج ١٢١-١٢٨
العمر النافع، ٣٨، ٨٨-٩٦، ٣٨. إستنتاج ٦٠-٧٢

الكبح بواسطة التزام تعاقدي أو حقوق قانونية أخرى،
٣٨، ٩٤-٩٦، ٣٨. إستنتاج ٦٦-٧٢

أمثلة إضافية على التقدير، ٣٨ الأمثلة من ١-٩
مراجعة تقييم العمر النافع، ٣٨، ١٠٩-١١٠

تكلفة إنشاء الموقع، التقدير ٣٢
مع عمر إنتاجي محدد، ٣٨، ٩٧-١٠٦

الامتلاك في إندماج الأعمال، ٣٨. إستنتاج ٥٠-٥٩
فترة ونموذج الإطفاء، ٣٨، ٩٧-٩٩

للقائمة المتبقية، ٣٨، ١٠٣-١٠٠، ٣٨. إستنتاج
٥٧-٥٩

مراجعة فترة الإطفاء ونموذج الإطفاء، ٣٨، ١٠٤-١٠٦
مع عمر إنتاجي غير محدد، ٣٨، ١٠٧-١١٠، ٣٨.

إستنتاج ٧٣-٧٧
الإفصاح عن التقييم لقياس الأصل، ٣٦، ١٣٤-

١٣٧، ٣٦. إستنتاج ١٩٧-٢٠٩

- يختلف عن المقاصة، ٣٢، ٤٤
 أمثلة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٦
 تبني معايير التقارير للمرة الأولى، معيار التقرير ١، ٢٧-٢٧
 التقلات غير المؤهلة، ٣٩، ٢٠، ٣٩ إستنتاج ٦٥-
 ٦٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٧
 التقلات المؤهلة، ٣٩، ٢٠ (أ)، ٣٩، ٢٠ (ج) (١)،
 ٣٩، ٢٤-٢٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٥-٤٦
 عندما تستعد حقها للملاقي لإستلام التدفق النقدي
 لكن تفترض أن الإلتزامات المتعلّقة لدفع تدفق نقدي،
 ٣٩، ١٩، ٣٩ إستنتاج ٥٤-٦٤
 أدوات حقوق الملكية التي لا تملك سعر سوق
 مخصص
 لإخفاض قيمة الخسائر، ٣٩، ٦٦
 القياس، ٣٩، ٦٤ (ج)، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-٨١
 القيمة العادلة، ٣٩، ٨٦-٩٣، ٣٩ إستنتاج ٣٥-
 ٣٦، ٣٩، ٤٨-٤٩
 التطبيقات الإرشادية، ٣٩ الملحق أ ٦٩-٨٢، ٣٩
 إستنتاج ٩٥-١٣٠
 أساس الإستنتاج، ٣٩ إستنتاج ٧٠-١٣٠
 للتعريف، ٣٩، ٩
 المعد للمتاجرة، ٣٩، ٩٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٤
 للتعريف، ٣٩، إرشادات التنفيذ ب. ١١-١٢
 معد لإعادة عقود التامين، معيار التقرير ٤،
 إستنتاج ١٦٦-١٨٠
 الإستثمارات المحفوظ بها حتى الإستحقاق، ٣٩، ٩،
 ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-٢٥
 تطبيق على قواعد "الإخلال" في التوحيد، ٣٩،
 تطبيق القسم ب. ٢١
 التعريف، ٣٩، ٩
 الإفصاح، معيار التقرير ٧، ٨ (ب)، معيار التقرير.
 ٢٠ (أ) (٣)
 التحوط المتغير لدفعات سعر الفائدة، ٣٩، تطبيق
 القسم و. ٢، ٩
 مؤشر الإرتباط الرئيسي، ٣٩، تطبيق القسم ب. ١٤
 الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار، ٣٩ إرشادات التنفيذ
 القسم ب. ١٣
 المبيعات المسموح بها، ٣٩، الملحق أ تطبيق
 ٣٩، ٢٢، تطبيق للقسم ب. ١٦
 الرهن الضامن للقروض، ٣٩، إرشادات للتنفيذ القسم
 هـ. ٢، ١٠
 لشراء كبند تحوط، ٣٩، إرشادات للتنفيذ للقسم و.
 ٢، ١٠
 إتفاقية إقراض الأوراق المالية، ٣٩، تنفيذ ب. ١٨
 لبيع اللاحق لمالية تخفيض التصنيف، إرشادات
 التنفيذ القسم ب. ١٥
 المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة
 بمنشاء معينة، ٣٩، الملحق أ تطبيق ٢٢ (هـ)، ٣٩،
 تنفيذ القسم ب. ١٧
 إتفاقية إقراض الأوراق المالية، ٣٩، تنفيذ أسئلة
 وإجابات القسم ب. ١٨
 التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"،
 ٣٩، تطبيق القسم ب. ٢٠
 انخفاض القيمة، ٣٩، ٥٨-٧٠، ٣٩ الملحق أ
 تطبيق ٨٤-٩٣
 تقييم انخفاض قيمة الخسائر، ٣٩، ٩٤ (١)، ٣٩،
 تطبيق القسم هـ. ٤، ٣-٤، ٤
 الأصل عند التكلفة المستهلكة، ٣٩، ٦٣-٦٥
 الأصول المعدة للبيع، ٣٩، ٦٧-٧٠
 الخسائر الزائدة، ٣٩، تنفيذ أسئلة وإجابات القسم
 هـ. ٤، ٤
 للخسائر المعنوية، ٣٩، تنفيذ أسئلة وإجابات القسم
 هـ. ٤، ٢
 إرشادات التنفيذ، ٣٩، تنفيذ القسم هـ. ٤، ١-١٠
 الفلدة بعد الإعتراف بإنخفاض القيمة، ٣٩ الملحق أ
 تطبيق ٩٣
 الأصول الغير نقدية المعدة للبيع، ٣٩، تنفيذ القسم
 هـ. ٤، ٩
 الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع، ٣٩،
 تنفيذ القسم هـ. ٤، ١
 تقدير الإنخفاض: في الأصل ولفلدة، ٣٩، تنفيذ
 القسم هـ. ٤، ٣
 مصفوفة التخصيص، ٣٩، تنفيذ القسم هـ. ٤، ٥
 الإعتراف بالاندماج، ٣٩، تنفيذ القسم هـ. ٤، ٨
 الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة،
 ٣٩، تنفيذ القسم هـ. ٤، ٧
 ما إذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في
 حقوق الملكية مقابل؟ ٣٩، تنفيذ القسم هـ. ٤، ١٠
 لإنخفاض قيمة الخسائر، معيار التقرير ٧، ١٦،
 ٢٠ (و)، إستنتاج ٢٦-٢٧
 الإعتراف المبني، ٣٩، ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ
 تطبيق ٣٤-٣٥
 القروض وسندات القبض، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٦،
 ٣٩، إستنتاج ٢٥-٢٩
 للتعريف، ٣٩، ٩
 الإفصاح، معيار التقرير ٧، ٨ (ج)، ٢٠ (أ) (٥)
 القياس، ٣٩، ٤٦ (أ)
 القياس، ٣٩، ٤٣-٧٠ (ب)
 للتعريف المعاد إلى ٣٩، ٩
 أدوات حقوق الملكية التي تملك سعر حصص
 السوق، ٣٩، ٤٦ (ج)، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-٨١
 الإستثمارات المحفوظ بها حتى الإستحقاق، ٣٩، ٤٦
 (ب)
 مبني، ٣٩، ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٤-٦٥
 القروض وسندات القبض، ٣٩، ٤٦ (أ)
 اللاحق، ٣٩، ٤٥-٤٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٦-
 ٦٨
 المقاصة، ٣٩، ٤٢-٥٠، ٣٢، ٨٠، تطبيق ٣٨-
 ٣٩
 الإعتراف، ٣٩، ١٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٦٣

التعريف للعائد إلى ٣٩. ٩
أولي، ٣٩. ١٤، ٣٩ للملحق أ تطبيق ٣٤-٣٥
عقود الأسلوب المنظم، ٣٩. ٩
الإعتراف وإلغاء الإعتراف، ٣٩. ٣٨، ٣٩ للملحق أ
تطبيق ١٢، ٣٩ للملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦
لقياس اللحاق، ٣٩. ٤٥-٤٦، ٣٩ للملحق أ تطبيق
٦٦-٦٨
تكلفة للعمليات، ٣٩ للملحق أ تطبيق ١٣
التعريف، ٣٩. ٩
القياس الأولي، ٣٩. تنفيذ للقسم هـ. ١، ١
أنواع، ٣٢ للملحق أ. تطبيق ٣-٥
نظرة أيضا الأدوات المالية: الإلتزامات المالية.

أصول متداولة
عرض للميزانية العمومية، ٥٧-٥٩

أصول محتملة
الإفصاح، ٣٧. ٨٩-٩٠، ٣٧ للملحق أ
الإعتراف، ٣٧. ٣١-٣٥

إطار إعداد وعرض البيانات المالية و. ١٠-١١
للمنودج المحاسبي، الإطار ١٠١. ١١٠
السياسات المحاسبية، الإطار ٤٠
الأساس الإكتواري، الإطار ٢٢
تخصيص المصاريف، الإطار ٩٦
الأصول، الإطار ٤٧. ٤٩. ٥٣. ٥٣-
٥٩. ٨٩. ٩٠
لميزانية العمومية، الإطار ١٩-٢٠. ٢٠. ٤٨-
٤٨. ٥٠
تعديلات صيغة رأس المال، الإطار ٨١. ٨١
١٠٨. ١٠٩
التدقيق النقدي، الإطار ١٥-١٩
التغير في الوضع المالي، الإطار ١٨-٢٠. ٢٠. ٤٧.
٤٧

قابلية للمقارنة، الإطار ٣٩-٤٢
الإكتمالية، الإطار ٣٨
التطابق مع معايير المحاسبة الدولية، الإطار ٤٠
مفهوم رأس المال، الإطار ١٠٢-١٠٣
التعارض مع معايير المحاسبة الدولية، الإطار ٣
الأرقام المقارنة، الإطار ٤٢
تكلفة إعداد البيانات، الإطار ٣٨. ٤٤
الدائون، الإطار ٩
التكلفة الحالية، الإطار ١٠٠-١٠١. ١٠٦
للملاء، الإطار ٩
تعريف العناصر، الإطار ٤٩. ٧٠. ٧٠
تعريف لتقوائم المالية، الإطار ٦٠
الإفصاح، الإطار ٢١. ٨٨. ٨٨
عناصر للبيانات المالية، الإطار ٤٧-٨١
للموظفين، الإطار ٩
حقوق الملكية، الإطار ٤٧. ٦٥-٦٨

المصاريف، الإطار ٧٠. ٧٨-٨٠. ٨٠. ٨٠
٩٤-٩٨
المعرض للعائد، الإطار ٤٦
المعرض للمزعم، الإطار ٢٣-٢٤
مفهوم رأس المال المالي، الإطار ١٠٢-١٠٣
صيغة رأس المال المالي، الإطار ١٠٤. ١٠٤
١٠٨
الوضع المالي، الإطار ١٥-١٦. ١٦. ١٩
الإطار ٢٨. ٢٨. ٤٧. ٤٧. ٥٢-٤٩
للتقرير المالي، الإطار ٧٠
التوقعات، الإطار ٢٨
الربح، الإطار ٧٥-٧٦
القوة لشرائية العامة، الإطار ١٠٨
الأهداف العامة للبيانات المالية، الإطار ٦
استمرارية المنشأة، الإطار ٢٣
الحكومات ووكالاتها، الإطار ٩
للتكلفة التاريخية، الإطار ١٠٠-١٠١
معايير المحاسبة الدولية، الإطار ٣. ٤٠. ٤٠
الإطار ٥٢
النخل، الإطار ٧٠. ٧٤-٧٧. ٧٧. ٧٧
٩٢-٩٣
قائمة النخل، الإطار ١٩-٢٠. ٢٠. ٤٨
الإطار ٧٢
المستثمر، الإطار ٩-١٠
المقرضون، الإطار ٩٠
الإلتزامات، الإطار ٤٧-٥٢. ٥٢. ٦٠-٦٤
الإطار ٩١
لخصائر، الإطار ٧٨-٨٠
الإدارة، الإطار ١١
المقبلة، الإطار ٩٥
مادية، الإطار ٢٩-٣٠. ٣٨. ٣٨
٨٤
قياس العناصر، الإطار ٩٩-١٠١
حاجة المستخدمين للبيانات المالية، الإطار ٩٠-١٠٠
الإطار ١٣. ١٣. ١٥
لحداية، الإطار ٣٦. ٣٦. ٣٧
المطومات غير المالية، الإطار ١٣
ملاحظات، الإطار ٢١. ٨٨
هدف البيانات المالية، الإطار ١٢-٢١
الإلتزامات، الإطار ٦٠-٦٢
الأداء، الإطار ١٧. ١٩. ٢٨
الإطار ٤٨. ٤٨. ٦٩-٧٣
مفهوم رأس المال المادي، الإطار ١٠٢
صيغة رأس المال المادي، الإطار ١٠٤. ١٠٤
١٠٦. ١٠٩
للعرض للعائد، الإطار ١٠٠-١٠١
الربح، الإطار ٦٩. ٧٣. ٧٣. ٧٣-١٠٤
١٠٥
المخصصات، الإطار ٦٤
للتبوير، الإطار ٣٧
علم، الإطار ٩

- الهدف، الإطار . ١
الخصائص النوعية للبيانات المالية، الإطار . ٢٤-٤٦
القيمة القابلة للتحقق، الإطار . ١٠٠-١٠١
الإعتراف بالناصر، الإطار . ٨٧-٩٨
الوثوق، الإطار . ٢٦-٣٠، الإطار . ٤٣-٤٥
الملائمة، الإطار . ٣١، الإطار . ٣٨، الإطار . ٨٦
الإحتياطي، الإطار . ٦٦
الإيراد، الإطار . ٧٤
الخطر والأمر المجهول، الإطار . ٢١، الإطار . ٣٤
النطاق، الإطار . ٨-٥
الأهداف الخاصة للتقارير المالية، الإطار . ٦
الحالة، الإطار . ٢-٣
الضيق، الإطار . ١٤
الجور فوق الشكل، الإطار . ٣٥، الإطار . ٥١
الموردون، الإطار . ٩
في الوقت المناسب، الإطار . ٤٣
الصحة والمراجعة العادلة، الإطار . ٦٤
المجهول، الإطار . ٢١، الإطار . ٣٤
قبليّة الفهم، الإطار . ٢٥
للتقال، الإطار . ٤١
للمستخدمين، الإطار . ٦، الإطار . ٩-١١، الإطار . ١٣، الإطار . ١٥
إعادة الهيكلة
التأثير على حساب القيمة المستعملة، ٤٦-٤٧
مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٤٤-٥٣
المخصصات، ٣٧. ٧٠-٨٣
إعادة تقييم الأصول
للمباني المحاسبية، ٨، ١٧، ١٦، ٣١-٤٢
إخفاض قيمة الخسائر، ٣٦، ٦١، ٣٦. إستنتاج ١٠٨-١١٢
نقص في، ٣٦، ١١٩
الأصول الغير ملموسة، ٣٨، ٧٥-٧٨
الإفصاح، ٣٨، ٧٥-٧٨
التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ج ٧
الممتلكات، لمصانع والمعدات، ١٦، ٧٧، ٣٦، ٦٠
غايات الضريبة، ١٢، ٢٠، ١٢، ٦٤-٦٥، ١٦، ٤٢، التفسير-٢١
إعانات مالية أنظر المساعدات الحكومية؛ المنح الحكومية
إعتراف
إندماج أنه النقد
٣٩. تنفيذ القسم ١.١
الأصول المالية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٦٣، ٣٩. ١٤
- عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩، ٣٨، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ١٢ أن ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦
الأدوات المالية
للتعريف، ٣٩، ٩
إلغاء البنود المحددة من المبادئ المحاسبية المقبولة
عومًا في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
الإلتزامات المالية
استخدام تاريخ المتجارة أو تاريخ التسديد المحاسبي،
٣٩. تنفيذ القسم د. ١-٣، ٢٣
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤، ٢٤-١، ٢٤، ٢٤
الملحق
جميع البنود من نص الطبيعة، ٢٤، ٢٢
طول مدة العملية، ٢٤، ٢١
البنوك، للمعاملات بواسطة، ٢٤ الملحق ٣٠، ٦٥-٥٨
توضيح الإدارة العليا، ٢٤، ١٦، ٢٤. إستنتاج ٤-٧
متطلبات الإفصاح، ٢٤، ١٢-٢٢
منافع الموظفين، ٢٤، ١٦
أساس إستنتاج مجلس معيار المحاسبة الدولية، ٢٤.
إستنتاج ١-١٤
الهدف، ٢٤، ٥-٨
البيانات المالية المنفصلة، ٢٤، ١٨-٢١، ٢٤.
إستنتاج ٨-١٤
العمليات التي تتطلب الإفصاح، ٢٤، ٢٠
لهم الخزينة، ٣٢، ٣٤
للام الصورة المتحركة
الإعتراف بإيراد حقوق الملكية وحقوق الإختراع،
١٨ الملحق أ. ٢٠
إقتصافيات ذات للتضخم المرتفع، ٢٩، ١-١٤
إعادة عرض الميزانية العمومية، ٢٩، ١١-٢٥، ٢٩، ٢٩
تفسير معيار التقرير ٧ في قبول عدة العرض
بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقرير ٧.
٥-٣، مثال ٦-١، إستنتاج ٢٥-١
تكاليف الإقراض، رسملة الب، ٢٩، ٢١
قائمة التنفق النقدي، ٢٩، ٣٣
خصائص للتضخم المرتفع، ٢٩، ٣
البيانات المالية الموحدة، ٢٩، ١، ٢٩، ٣٦-٣٥
الأرقام المقارنة، ٢٩، ٨، ٢٩، ٣٤، تفسير لجنة
معايير التقرير ٧، ٥، تفسير لجنة معايير التقرير ٧.
إستنتاج ٦
القيمة الحالية المقترحة، ٢٩، ٨، ٢٩، ٢٩-٣١
شروط الشراء المفروضة، الأصول للمملوكة
بموجب، ٢٩، ٢٢
الإفصاح، ٢٩، ٣٩-٤٠
توقف حالة للتضخم في الإقتصاد، ٢٩، ٣٨

بحقوق الملكية، إعادة عرض، ٢٩. ٢٤
 المحاسبة عن الإستثمار بطريقة حقوق الملكية، ٢٩
 ٢٠٠
 تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٦٧، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. إستنتاج ١١-١٣
 أسعار تبادل سعر الصرف الأجنبي، للتقرير في، ٢٩. ٨، ٢٩. ٣٤، ٢٩. ٣٥
 المنشآت الأجنبية التابعة، ٢٩. ٣٥
 العملة الوظيفية، ٢٩. ١٤، ٢٩. ٤٣، ٢٩. ٨، ٢٩. ٧
 تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ٣، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ١٤-١٥
 المعاد على صافي الوضع المالي، ٢٩. ٩، ٢٩. ٢٧-٢٨، ٢٩. ٣١

بشمالية، الإطلار . ٣٨

الأداء، الإطلار ١٧، ١٩، ٢٨، ٤٧، ٦٩-٧٣

إلتزامات

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المعلقة، ٣٧. ٤٨-٥٠
 محاسبة التغيرات في، تفسير لجنة معايير التقارير ١. ١-١٠، تفسير لجنة معايير التقارير ١. ١-١٠
 ١٨، تفسير لجنة معايير التقارير ١. إستنتاج ٣٣-١
 عنصر في القائمة المالية، الإطلار . ٤٧-٥٢، الإطلار ٦٤-٦٠ .
 تعريف الإطلار، الإطلار . ٤٩
 الإعراف، الإطلار ٩١

إلتزامات القروض، ٣٩. ٢ (ج)، ٣٩. ٤، ٣٩. ٢٠-٢١
 إستنتاج ١٥-٢٠
 المقارنة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المبادئ المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ب)

إلتزامات للقطاع

لتعريف، ١٤. ١٦-١٨
 أمثلة، ١٤. ٢٠
 للقياس، ١٤. ٢١

إلتزامات تعاقدية

لتعريف، ٣٢، تطبيق ٧-٨
 الأدوات المالية بدون إلتزامات تعاقدية، ٣٢. ١٦ (أ)، ٣٢. ١٧-٢٠، ٣٢. ٣٢-٣٣
 إستنتاج ٧-٩، ٣٢. ٣٢ توضيحية ٣٢-٣٣
 منطقي، ٣٢. ٢٠، ٣٢. ٣٢ إستنتاج ٩
 مخصصات للعقد المرمق، ٣٧. ٦٦-٦٩، ٣٧. الملحق ٩. ج

إلتزامات متدفقة

عرض الميزانية العمومية، ١. ٦٠-٦٧

إلتزامات محتملة

المنشآت اللازمة، ٢٨. ٤٠

مؤشر الأسعار العام، ٢٩. ٣٧، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. إستنتاج ٦، ٢٥
 التكلفة التاريخية للبيانات المالية، ٢٩. ١١-٢٨
 تفسير معيار التقرير ٧ في قبول عادة العرض بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ٣-٥، مثال ١-٦، إستنتاج ٢٥-١
 قائمة للدخل، إعادة عرض لـ ٢٩. ٢٦، ٢٩. ٣٠
 التقارير المالية للمرحلة، ٣٤ الملحق ب ٣٢-٣٤
 بلود الوصل (لمؤشر الأسعار) ٢٩. ١٣، ٢٩. ٢٧-٢٨
 قياس الوحدات الحالية في تاريخ الميزانية العمومية، ٢٩. ٨-٧
 البنود المالية، ٢٩. ١٢
 صافي الوضع المادي، ٢٩. ٩، ٢٩. ٢٧-٢٨، ٢٩. ٣١
 عدم توفر مؤشر الأسعار، ٢٩. ١٧، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. إستنتاج ١٠
 القوائم المالية الأولية، ٢٩. ٦-٧
 الممتلكات، والمصانع والمعدات، ٢٩. ١٥-١٩
 محل التضخم، ٢٩. ٣
 للمبلغ القابل للاسترداد من الأصول، ٢٩. ١٩
 إعادة عرض البيانات المالية، ٢٩. ٥-٣٧
 تفسير معيار التقرير ٧ في قبول عادة العرض بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ٣-٥، مثال ١-٦، إستنتاج ٢٥-١
 المنشآت التابعة، ٢٩. ٣٥
 الضريبة ٢٩. ٣٢، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ٢ (ب)، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ٤-٥، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. ١-٦، مثال ١-٦، تفسير لجنة معايير التقرير ٧. إستنتاج ١٨-٢٥
 إكتشاف وتقييم الأصول
 التغير في السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٦. ١٣-١٤، معيار التقرير ٦ إستنتاج ٩-١٦
 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
 الإستثناء من متطلبات معلومات العرض المقارنة، معيار التقرير ١. ٣٦

- البنوك، ٣٠. ٨. (ج) ٢٦-٢٩
 عقود الإنشاء، ١١. ٤٥
 التعريف، معيار التقرير ٢ للملحق أ، ٣٧. ١٠
 الإفصاح، ٣٧. ٨٦-٩٢، ٣٧ الملحق من أ-د
 الإفصاح في المنشآت المشتركة بواسطة المشترك، ٣١. ٥٤
 المنح الحكومية، ٢٠. ١١، ٢٠. ٣٩ (ج)
 التقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق ٦
 خطط الموظفين المتعددة، ١٩. ١٢٧-١٣٢، ١٩
 إستنتاج ٩ (ج) - ٩
 الاعتراف، ٢٧. ٢٠-٣٠، ٣٧ الملحق أ-ج
 الاعتراف في الأعمال إدماج الأصول، معيار
 التقرير ٣. ٤٧-٥٠، معيار التقرير ٣. إستنتاج
 ١٠. ١٢٧
 العلاقة مع الإحتياطيات، ٣٧. ١٢-١٣
 الإرادة، ١٨. ٣٥
 الضرائب، ١٢. ٨٨
 المنافع اللاحقة، ١٩. ١٤١
 تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية
 العمومية، ١٠. ١٩-٢٠
 إلتزامات مالية، ٣٢. ٢٠، ٣٢. ٥
 بقيمة المادلة من خلال الربح أو الخسارة،
 معيار التقرير ٧. ٨. (أ) ١٠-١١، ٢٠. (أ) (١)
 الملحق ب٤، إستنتاج ١٦-٢٢ تنفيذ ٧-١١
 إصاحات الميزانية العمومية، معيار التقرير ٧. ٨-
 ١٩، الملحق ب٤، إستنتاج ١٤-٣٢
 أنواع معيار التقرير ٧. ٨، إستنتاج ١٤-١٥
 التصنيف كـ، ٣٢. ١٨
 مخصصات التسييد المحتملة، ٣٢. ٢٥، ٣٢. تطبيق
 ٢٨، ١٦-١٩
 تحليل الإلتزامات لتعاقبية، معيار التقرير ٧. ٣٩ (أ)
 الملحق ب١١-١٦، معيار التقرير ٧ إستنتاج ٥٧-٥٨
 التعريف، ٣٢. ١١، ٣٢. ١٩، ٣٢. إستنتاج ٤،
 ٣٩. ٩
 إلغاء الاعتراف، ٣٩. ٣٩-٤٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق
 ٥٧-٦٣
 إلغاء الاعتراف بالاختلافات من التفاضل، ٣٢. ٤٤
 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
 الأولى، معيار التقرير ١. ٢٧-٢٧
 استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسييد المحاسبي،
 ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٢
 المستثنى من أدوات حقوق الملكية، ٣٢. ١٥-٢٠،
 ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦، ٣٢. إستنتاج ٥-٦، ٣٩.
 تطبيق القسم ب. ٢٢
 أدوات حقوق الملكية التي لا تمتلك سعر سوق
 مخصص،
 القياس، ٣٩. ٤٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-٨١
 القيمة العادلة، ٣٢. ٨٦-٩٣، ٣٢. إستنتاج ٣٥-
 ٣٦. ٣٩. ٤٨-٤٩
- إرشادات التنفيذ، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٩-٨٧، ٣٩
 إستنتاج ٩٥-١٣٠
 أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧١-١٣٠
 التعريف، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤-٤٤
 الإلتزامات مع خصائص ملحة، ٣٩. ٤٩، ٣٩.
 إستنتاج ٩٢-٩٤
 لمحتفظ به للملحرج، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق
 ١٥
 لتعريف، ٣٩ تنفيذ لمسئلة وإجابات ب. ١١-١٢
 الاعتراف الأولي، ٣٩. ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ
 تطبيق ٦٤-٦٥
 القياس، ٣٩. ٤٣، ٣٩. ٤٧
 لتصرفات العادلة لـ ٣٩. ٩
 التفاضل، ٣٢. ٤٢-٥٠، ٣٢. تطبيق ٣٨-٣٩
 الاعتراف، ٣٩. ١٤
 لتعريف العادل لـ ٣٩. ٩
 استخدام تاريخ للمتجرة أو تاريخ التسييد المحاسبي،
 ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٢
 للتسييد في المنشأة التي تمتلك أدوات حقوق الملكية،
 ٣٢. ١٦ (ب)، ٣٢. ٢١-٢٤، ٣٢. ت. ٢٧ (أ)-
 (د)، ٣٢. إستنتاج ١٠-١٥
 للقياس لللاحق، ٣٩. ٤٧
 لتظهر أيضاً الأصول المالية: الأدوات المالية
- إلغاء الاعتراف
 بيانات المالية، معيار التقرير ٧. ١٣، معيار
 التقرير ٧. إستنتاج ٢٤، ٣٩. ١٥-٣٧، ٣٩ الملحق
 أ إرشادات لتنفيذ ٤٩-٥٠
 أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٤١-٥٣
 التوائم المالية الموحدة، ٣٩. ١٥
 التعليمات الطارئة في نقل الأصول، ٣٩. ٢٠ (ج)
 (٢)، ٣٩. ٣٠-٣٥، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية
 ٤٨، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥٢، ٣٩. ٧٦-
 ٧٠
 التعريف، ٣٩. ٩
 أمثلة، ٣٩. الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥١
 عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ
 تطبيقات إرشادية ١٢، ٣٩ الملحق أ تطبيقات
 إرشادية ٥٣-٥٦
 نقل الأشياء الغير مؤهلة، ٣٩. ٢٠ (ب)، ٣٩. ٢٩،
 ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٣٩، ٤٧، إستنتاج
 ٦٥-٦٦
 نقل الأشياء للمؤهلة، ٣٩. ٢٠ (أ)، ٣٩. ٢٠ (ج)
 (١)، ٣٩. ٢٤-٢٨، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية
 ٤٥-٤٦
 عندما تعيد منشأة الحق التعاقدية لإستلام النقد ولكن
 يفترض أن يكون الإلتزام التعاقدية لدفع التدفق
 للنقدي، ٣٩. ٥٤-٦٤
 الإلتزامات المالية، ٣٩. ٣٩-٤٢، ٣٩ الملحق أ
 تطبيقات إرشادية ٥٧-٦٣
 لتعريف، ٣٩. ٩

- إستخدام تاريخ التسييد التجاري أو المحاسبى، ٣٩.
إرشادات للتفويض ب. ٣٢
إرشادات للتفويض، ٣٩. إرشادات للتفويض ي. ١-٢
- امتلاك المنشآت التابعة**
قائمة التدفق النقدي، ٧. ٣٩-٤٢
- امتلاك عاكس، معيار التقرير ٣. ٧١، معيار التقرير ٣ الملحق ب ١-١٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٥٧-٦١**
- امتلاك محاسبى**
البيانات المالية الموحدة، للمعيار ٢٧. ٣٠
الضرائب المؤجلة، معيار التقرير ٣. ٦٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٦٨-١٦٩، ١٢. ١٩، ١٢. ٢٦ (ج)، ١٢. ٦٨-٦٦
انظر أيضا إندماج الأصول
- أموال متداولة**
المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١. ١ (ب)، ٣١. إستنتاج ٤-١٥
قائمة الدخل وعرض الميزانية العمومية، ٣٢. إستنتاج ٧-٨، ٣٢. لملة توضيحية ٣٢-٣٣ العرض، ٣٢. إستنتاج ٧-٨، ٣٢. مثال ٣٢-٣٣
- انخفاض القيمة**
الأصول، ١٦. ٦٣، ٣٦. ٧-١٧
الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦
وحدات توليد النقد/نظر وحدات توليد النقد
التعويض من طرف ثالث، ١٦. ٦٥-٦٦
جدول حقوق الإبتعاث، فحص الأصول لـ تصير لجنة معايير التقرير ٣. ٩، تفسير لجنة معايير التقرير ٣. إستنتاج ٣٤
توضيح وتقييم الأصول، معيار التقرير ١٨-٢٢، معيار التقرير ٦. ٣٥-٤٨
الأصول المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٤-٩٣
فحص إنخفاض القيمة، ٣٩. تنفيذ القسم ٤. ٤-٤. ١
- الأصول المالية المتوفرة للبيع، ٣٩. ٦٧-٧٠**
مسجلة بالتكلفة المغطاة، ٣٩. ٦٣-٦٥، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤٨-٩٢، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٤-٥. ٧. ٤
- زيادة الضار، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٦.**
تحوط القيمة للعلة، ٣٩. تنفيذ القسم ٤. ٤. ٢.
الخصائر المستقبلية، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٢. ١٠.
تنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ١-٤. ١٠.
قائمة الدخل بعد الاعتراف بإنخفاض القيمة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩٣
- الإستثمار في أدوات حقوق الملكية، ٣٩. ٦١، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣
الأدلة الموضوعية على الإنخفاض، ٣٩. تنفيذ القسم ٤. ١
في الأصل والفائدة، ٣٩. تنفيذ القسم ٤. ٣
مصنوفة التخصيص، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٥
الاعتراف بالإندماج ان، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٨.
الاعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحظنة، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٧.
الأصول غير النقدية لمتوفرة للبيع، ٣٩. تطبيق القسم ٤. ٩.
ما إذا كان الموجود المالى المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالباً، تطبيق القسم ٤. ١٠.
عمليات العملة الأجنبية، ٢١. ٢٥
ضرائب الدخل، ٣٦. إستنتاج ٨١-٩٤
الأصول غير الملموسة، ٣٨. ١١١، ٣٨. إستنتاج ٥٤-٥٦
التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب ٣٥-٣٦
الإستثمارات العقارية، ٤٠. ٧٢-٧٣، ٤٠. ٧٩ (ي) (٤)
عقد الإيجار، ١٧. ٣٠، ١٧. ٥٤
قياس المبلغ القابل للاسترداد، ٣٦. ١٨-٥٧
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٩-٣٠
القيمة للعلة ناقص للتكلفة للبيع، ٣٦. ٢٥-٢٩، ٣٦. إستنتاج ٣١-٣٩
الأصول غير الملموسة مع عمر إنتاجي غير محدد، ٣٦. ١١٩-١٣٠
صافي سعر التسييد، ٣٦. ٢٥-٢٩، ٣٦. إستنتاج ٢١-٣٩
القيمة للمستعملة، ٣٦. ٣٠-٥٧، ٣٦ الملحق أ، ٣٦. إستنتاج ٤٠-إستنتاج ٨٠، ٣٦. لملة توضيحية ٢٢-٢٨
إعادة تأمين الأصول، معيار المحاسبة ٤. ٢٠
حساب القيمة المستعملة، ٣. ٣٠-٥٧، ٣٦ الملحق أ، ٣٦. إستنتاج ٤٠-إستنتاج ٨٠
أساس تقييم التدفق النقدي المستقبلي، ٣٦. ٢٣-٣٨
إنشاء تقييم للتدفق النقدي المستقبلي، ٣٩. ٣٩-٥٢
سعر الخصم، ٣٦. ٥٥-٥٧، ٣٦. إستنتاج ٢٥-٥٥
للتدفق النقدي للمستقبلي بالعملية الأجنبية، ٣٦. ٥٤
إرشادات توضيحية، ٣٦. لملة توضيحية ٢٣-٢٨
إعادة هيكلة، التأثير في، ٣٦. ٤٦-٤٧، ٣٦. لملة توضيحية ٤٤-٥٢
معللة للتكلفة المستقبلية، ٣٦. ٤٨-٤٩، ٣٦. لملة توضيحية ٥٤-٦١
- إندماج الأصول**
اكتساب الإلتزامات المحتملة، معيار التقرير ٣. ٤٧-٥٠، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٠٧-١٢٠
اكتساب الأصول المعرفة والإلتزامات، معيار التقرير ١. ٤١-٤٤

إكتساب الأصول غير الملموسة، معيار التقرير ٣. ٤٥-٤٦
التحليل على التكلفة المحتملة في الأحداث المستقبلية، معيار التقرير ٣. ٣٢-٣٥
تخصيص التكلفة للأصل والمطلوب المكتسب، والإلتزامات المحتملة المطلوبة، معيار التقرير ٣. ٣٦-٦٠
معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٧٤-١٥٨
قابلية تطبيق المعيار ٣٢، ٤٣٢. (ج)
التغير في التقديرات المحاسبية، للتأثير على، معيار التقرير ٣. ٦٣-٦٤، معيار التقرير ٣ إبتنتاج ١٦٤-١٦٩، معيار المحاسبة ٣ أمثلة توضيحية ٨-٩
البيانات المالية الموحدة، ٢٧. ١٦-١٧، ٢٧. ٣٠
للتكلفة، معيار التقرير ٣. ٢٤-٣٥، معيار التقرير ٣ إبتنتاج ٦٧-٧٣
توزيع التكلفة مباشرة، معيار التقرير ٣. ٢٩-٣١، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٧١-٧٣
الضرائب المفروضة، معيار التقرير ٣. إبتنتاج إبتنتاج ١٦٨-١٦٩، ١٢. ١٩. ١٢. ٢٦ (ج)، ١٢. ٦٨-٦٦
لتعريف، معيار التقرير ٣ الملحق أ، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٦-١٥
الإفصاح، معيار التقرير ٣. ٦٦-٧٧، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ١٧٨-١٧٠
التغير في القيمة المرحلة للشهرة، معيار التقرير ٣. ٧٧-٧٤
للتأثيرات المالية على الربح والخسارة، وتصحيحات الأخطاء، معيار التقرير ٣. ٧٢-٧٣
حساب للعائد على سهم، ٣٣. ٣٢
اعتبارات الإستثمار في حقوق الملكية، التطبيق المبني للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، معيار التقرير ٣. ٨٣-٨٤، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٢٠٠-٢٠٤
تصحيحات الأخطاء المأخوذة في الإعتبار الماضي، معيار التقرير ٣. ٣٦-٦٤، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ١٦٤-١٦٩، معيار التقرير ٣ أمثلة توضيحية ٨-٩
زيادة في امتلاك الفائدة عن التكلفة، معيار التقرير ٣. ٥٦-٥٧، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ١٤٣-١٥٦
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ٣. ١٤-١٥، معيار التقرير ١. الملحق ب، معيار التقرير ١. إبتنتاج ٣١-٤٠، معيار التقرير ١. إرشادات التنفيذ. ٢٢.
الشهرة، معيار التقرير ٣. ٥١-٥٥، معيار المحاسبة ٣. إبتنتاج ١٢٩-١٤٢
الإفصاح عن التغير في القيمة المرحلة، معيار المحاسبة ٣. ٧٤-٧٧
التطبيق المبني للمعيار التقارير على الإفصاح المبني

الشهرة، معيار التقرير ٣. ٧٩-٨٠، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ١٨٥-١٨٨
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد المفصّل عنها كمجودات منفصلة من الشهرة، ٣٨. ١١-١٢، ٣٨. إبتنتاج ٦-١٠، ٣٨. إبتنتاج ٩٠-١٠٠
التمثيل، معيار التقرير ٣. ٩-٩٠
تعريف الإستثمار، معيار التقرير ٣. ١٧-٢٣، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٥٦-٦٦
إختبار انخفاض القيمة- وحدت توليد النقد مع الشهرة والفائدة المالية، ٣٦. ٨٠-٩٩
أساس الإبتنتاج، ٣٦. إبتنتاج ١٣١-١٧٧
أمثلة توضيحية، ٣٦. أمثلة توضيحية ٦٢-٦٨
للتحديد الأولي المحاسبي المؤقت، معيار التقرير ٣. ٦١-٦٥، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ١٥٩-١٦٩، معيار التقرير ٣. المثال التوضيحي ٧
عقود لتأمين المكتسبة من، معيار التقرير ٤. ٣١-٣٢
٢٣، معيار التقرير ٤. إبتنتاج ١٤٧-١٥٢
إبتلاك الأصول غير الملموسة كجزء من، معيار التقرير ٤٥-٤٦، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٨٨-١٠٦، ٣٨. ٢٣-٤٣
أساس الإبتنتاج ٣٨. إبتنتاج ١٦-٢٥
عقود لتأمين، معيار المحاسبة ٤. ٣١-٣٣، معيار المحاسبة ٤. إبتنتاج ١٤٧-١٥٣
علاقة الزبائن بالأصول غير الملموسة، معيار التقرير ٣. مثال ١-٤
أمثلة توضيحية، معيار التقرير ٣. مثال أ-هـ، ١-٤
قياس القيمة للعادلة، ٣٨. ٣٥-٤١، ٣٨. إبتنتاج ١٦-٢٥
الاتفاق اللاحق على مشروع البحث والتطوير المستمر قيد التنفيذ، ٣٨. ٤٢-٤٣، ٣٨. إبتنتاج ٨٥-٨٩
الأصول الغير ملموسة، تطبيق على معيار التقارير ٣ في الإفصاح السابق، معيار التقرير ٣. ٨٧، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ١٩٦-١٩٩
يتضمن ان المنشأة تحت السيطرة العامة، معيار التقرير ٣. ١٠-١٣
المستثناء من نطاق معيار التقارير ٣. ٣ (ب)، معيار التقرير ٣. إبتنتاج ٢٤-٢٨
يتضمن ان منشآت متباعدة
للمستثناء من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، معيار التقرير ٣ (ج)، معيار التقرير ٣ إبتنتاج ٢٩-٣٤
للمشاريع المشتركة المستثناء من نطاق معايير التقارير ٣، معيار التقرير ٣. ٣ (أ)، معيار التقرير ٣ إبتنتاج ١٧-٢٣
قياس الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المكتسبة و الإلتزامات المحتملة المفروضة، معيار التقرير ٣. ٣٦، معيار التقرير ٣. ٤٠، معيار المحاسبة ٣. إبتنتاج ١٢١-١٢٨
أكثر عقلية تبادل واحدة

المعيار للتقرير ٣. ٥٨-٦٠، معيار التقرير ٢.
إستنتاج ١٥٧-١٥٨
مثال توضيحي، معيار التقرير ٣ مثال توضيحي
رقم ٦
الشهرة السالبة، تطبيق على معيار التقرير ٣ على
الإفصاح السابق، معيار التقرير ٣. ٨١، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٨٩-١٩٥
الأصول المالية غير المتداولة المتوفرة للبيع، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ٤٢-٤٥
منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ١٩. ١٠٨
أمثلة لشراء لمحاسبى، معيار التقرير ٣. ١٤-١٥،
معيار التقرير ٣. إستنتاج ٣٧-٥٥
تطبيق على معيار التقرير ٣. ١٦-٦٥، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ٥٦-١٦٩
سبب رفض طريقة تجميع المصالح، معيار التقرير
٣. إستنتاج ٥٠-٥٥
الإعتراف بالضرر القابل للفروضة على الأصول بعد
أن تكون قد تمت عملية المحاسبة، معيار التقرير ٣.
٦٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٦٨-١٦٩
مشاريع البحث والتطوير المكتسبة في، ٣٨. إستنتاج
٧٨-٨٩
إبطال الإكتساب، معيار التقرير ٣. ٢١، معيار
التقرير ٣. الملحق ب-١٥، معيار التقرير ٣.
إستنتاج ٥٧-٦١، معيار التقرير ٣. المثال
التوضيحي رقم ٥
المنشآت المنفصلة ذات الأسلوب ثنائي التعاون،
المستثنى من نطاق الـ معيار للتقرير ٣. معيار
التقرير ٣. ٣ (د)، معيار التقرير ٣، إستنتاج ٢٩-
٣٤
معاملات الدفع على أساس الأسهم الصادرة في،
معيار التقرير ٣. ٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج
٢٣-٢٤
إيراد، الإطراف. ١٨. ٧٤، ٣٧-١٨، الملحق أ.
٢٠-١

رسوم للدخول، ١٨ الملحق أ. ١٥
عمولة الإعلان، ١٨. ٨، ١٨ الملحق أ. ١٣
عمولة مكتب لوساطة، ١٨. ٨، ١٨ الملحق أ. ١٣
عمليات المبادلة التي تنطوي على خدمات إعلامية،
التفسير ٣١
المبيعت التي يتم إصدار فواتير بها، ١٨ الملحق أ. ١
الدفع عند تسليم مبيعات، ١٨ الملحق أ. ٢ (د)
عملة تخصيص الأسهم للعسل، ١٨ الملحق أ.
١٤ (ج) (١)
الإلتزامات المحتلة، ١٨. ٣٥
التعريف، ١٨. ٧
الإفصاح، ١٨. ٣٤-٣٥
التوزيعات، ١٨. ٥ (ج)، ٢٩-٢٣، ١٨
الملحق أ. ٢٠
رسوم للخدمات المالية، ١٨ الملحق أ. ١٤
الإعفاء من الرسوم، ١٨ الملحق أ. ١٨

إيرادات القطاع

التعريف ١٤. ١٦-١٨

بحث وتطوير

- تطوير مرحلة التوليد دلخيا، ٣٨. ٥٧-٦٤،
٣٨. إستنتاج ٣٠-٣٢
الإفصاح عن الإفناق، ٣٨. ١٢٦-١٢٧
الإفناق المتعلق بالمشاريع المكتسبة بشكل منفصل أو
في إندماج الأصال، ٣٨. ٤٢-٤٣، إستنتاج ٨٥-
٨٩
المشاريع المكتسبة في إندماج الأصال، ٣٨.
إستنتاج ٧٨-٨٤
تتقات الأطراف ذات العلاقة التي تتطلب الإفصاح،
٢٠. ٢٤ (هـ)
مرحلة البحث، ٣٨. ٥٤-٥٦
- براءات الاختراع
كصول، الإطار ٥٦
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٢٠
- برمجيات
تطوير الرسوم، ١٨ الملحق أ. ١٩
الإعتراف ببراءات التآليف والاختراع، ١٨
الملحق أ. ٢٠
- بنود التحوط
تحويلات التتلف النقدي : لتحوط كلي للمغرد، ٣٩.
تطبيق القسم و. ٢٠٥
تحوط التتلف النقدي: صلية متروكة متعلقة بحقوق
ملكية المشروع، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢٠٥
التعريف، ٩. ٣٩
تحديد البنود المالية كـ ٣٩. ٨١-٨١، ٣٩ الملحق
أ تطبيق ٩٩-٩٩ب، ٣٩. إستنتاج ١٣٥
تحديد مجموعة من البنود، ٣٩. ٨٣-٨٤، ٣٩
الملحق أ تطبيق ١٠١
تحديد البنود الغير المالية كـ ٣٩. ٨٢، ٣٩ الملحق
أ تطبيق ١٠٠، ٣٩. إستنتاج ١٣٧-١٣٩
التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة
بها بشكل عمومي ٣٩. تطبيق القسم و. ١٩٠
إرشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢-١.
٢١
العقود للدلخية: عقود المشتقات الخارجية التي يتم
تسديدتها بالصافي ٣٩. تطبيق القسم و. ١٦٠
العقود الدلخية : مشتقة لتفصل الخارجية المعردة،
٣٩. تطبيق القسم و. ١٥٠
عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع،
٣٩. تطبيق القسم و. ١٤٠
للتخطيط لجزء من لفترة، ٣٩. تطبيق القسم
و. ١٧٠
شراء استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، ٣٩.
تطبيق القسم و. ١٠٠
البنود المؤهلة، ٣٩. ٧٨-٨٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق
٩٨-٩٩
مؤشر الأسعار، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢٠٠
- هل يمكن تغيير المشتقات كبنود تحوط، ٣٩. تطبيق
القسم و. ١٠٠
بنود غير عادية
الإفصاح، ١. إستنتاج ١٤-١٨
بنود نقدية
تعريف المعيار ٢١، ٢١. ٨٠، ٢١. ١٦
بنوك، ٣. ١-٥٩
تطبيق الإدارة على البيانات المالية، ٣٩. إرشادات
للتنفيذ أسئلة ولجلبات الإطار. ١
بيئة المشتقات المالية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١
عقود التأمين ، معيار المحاسبة ٤ إستنتاج ٥٥-٦٠
بيان للتتلف النقدي، ١. ١٠٢، ٧. ١-٥٣،
لإصاحات السجلات المحاسبية، ٧. ٤٦-٤٧
إمتلاك واستبعاد المنشآت التابعة، ٧. ٣٩-٤٢
المنشآت التابعة، ٧. ٣٧
المنافع لـ ٧. ٤-٥
العناصر الأساسية للنقد والتد المعدل، ٧. ٤٥-٤٧
القوائم الموحدة، ٧. ٣٨
التعريف، ٦. ٧
المعد، ٧. ٣١-٣٤
مثال على المنشآت المالية، ٧ الملحق ب
مثال على المنشآت غير المالية، ٧ الملحق أ
أنشطة التمويل، ٧. ١٧، ٧. ٢١
العملة الأجنبية، ٧. ٢٥-٢٨
للتحوط لمحاسبى، ٣٩. إرشادات التنفيذ. القسم ز. ٢٠
للمعلومات التاريخية، ٧. ٥
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، المنشأة معدة
لتقارير بالعملة الأجنبية لـ ٣٣. ٢٩
للفائدة، ٧. ٣١-٣٤
الأنشطة الإستثمارية، ٧. ١٦، ٧. ٢١
المشاريع المشتركة، ٧. ٣٨
صافي الأساس، ٧. ٢٢-٢٤
لعمليات غير النقدية، ٧. ٤٣-٤٤
لأنشطة التشغيلية، ٧. ١٣-١٥، ٧. ١٨-٢٠
للعرض، ٧. ١٠-١٧
معلومات لقطاع، ٧. ٥٠ (د)، ٧. ٥٢، ١٤. ٦٢-
٦٣
المنشآت التابعة، ٧. ٣٧
لضرائب على الدخل، ٧-٣٧
بيانات مالية
الأساس الإكتواري، ١. ٢٥-٢٦
قابلية المقارنة، الإطار. ٣٩-٤٢، معيار التقرير
٣٦. ١

- المعلومات المقارنة، ١. ٣٦-٤١، ١. إستنتاج ٣٨-٤٠
- الإكتمالية، الإطار ٣٨
- الموافقة مع معيار التقارير، الإطار ٤٠، ١. ١٣-٢٢
١. إستنتاج ٤-١١
- العناصر الأساسية، الإطار ٧، ١. ٨-١٠
- تمثيلية العرض، ١. ٢٧-٢٨
- إضطرابات على المعلومات المنسوبة والموثوقة، الإطار ٤٣-٤٥
- المحتوى، ١. ٢٤-٢٦
- الأرقام المقارنة، الإطار ٤٢
- تكاليف العرض، الإطار ٣٨، ١. ٤٤
- تاريخ تحويل الإصدار، ١. ١٧-١٨
- لتعريف، الإطار ٦
- الإفصاح في الملاحظات، ١. ٧٧-٧٤، ١. ١٠٣-١٢٦
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية، ١. ١٠٨-١١٥
- العناصر، الإطار ٤٧-٨١
- العرض الملزم، الإطار ٣٣-٣٤
- الأهداف العامة، الإطار ٦، ١. ٣-٢
- أساس استمرارية المنشأة، ١. ٢٣-٢٤
- المطابقة، ١. ٤٨-٤٩
- أمثلة توضيحية على الهيكل، ١. تطبيق ٤-١
- المعلومات التي يجب عرضها، ١. ٤٦-٤٨
- المادية والتجميع، ١. ٢٩-٣١
- القياس، الإطار ٣٤، ١. ٨٦-٨٨، الإطار ١٠٩-١٠١
- للمحاذات، ١. ٧٧-٧٤، ١. ١٠٣-١٢٦
- الهدف، الإطار ١٢-٢١
- المقاصة، ١. ٣٢-٣٥
- للمنشآت التشغيلية، ١. إستنتاج ١٢-١٣
- العرض، ١. ٢٩-١، الملحق ٣٧
- للتدبير، الإطار ٣٧
- الهدف، الإطار ٦، ١. ١٢-١٤، ١. ٧
- المميزات النوعية، الإطار ٢٤-٤٦
- الإعتراف بالعناصر، الإطار ٨٢-٩٨
- ملائمة، الإطار ٢٦-٣٠
- الوثوق، الإطار ٣١-٣٨
- فترة التقرير، ١. ٤٩-٥٠
- الهدف الخاص، الإطار ٦
- قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية، ١. ٩٦-١٠١
- الهيكل، ١. ٤٢-١٢٦
- الجوهر فوق الشكل، الإطار ٣٥، ١. ٥١
- في الوقت المناسب، الإطار ٤٣
- للمصلحة والمراجعة المعادلة، الإطار ٦٤
- قابلية الفهم، الإطار ٢٥
- المستخدمون، الإطار ٦، ١. ٩-١١، الإطار ١٣، ١٠١-١٣
- لنظر أيضاً الميزانية المصومية؛ الإطار لعرض وتقديم البيانات المالية؛ قائمة للدخل
- بيانات مالية موحدة، ٢٧-٤٥، ١.
- امتلاك المنشآت التابعة، ٢٧-٢١، ٢٧، ٣٠
- قائمة التدفق النقدي، ٧، ٢٨
- للتحكم، ٢٧، ١٣
- إلغاء الإعتراف بالأصول المالية، ٣٩، ١٥
- تواريخ التقارير المختلفة للمنشأة الأم والمنشآت التابعة، ٢٧-٢٦، ٢٧
- الإفصاح، ٢٧-٤٠، ٤٢
- امتداد المنشآت التابعة، ٢٧، ٣٠
- الإعفاءات من العرض، ٢٧-١٠، ١١، ٢٧
- إستنتاج ٤-١٢، ٢. ٣١ (ب)، ٢. ٣١
- الأدوات المالية، ٢٢، تطبيق ٢٩
- المعلومات الأجنبية، ٢١-١٩، ٢١-٤٤، ٤٩
- الإقتصديات ذات التضخم المرتفع، تقرير للمنشأة بالعملة في، ٢٩، ١. ٣٥-٣٦
- تقارير مالية مرحلية، ٣٤، ١٤
- البلود داخل المجموعة، ٢٧-٢٤، ٢٥
- حصة الأقلية، ١. إستنتاج ١٩، ٢٧-٢٢ (ب-ج)، ٢٧-٢٣، ٢٧
- العرض، ٢٧-١٩، ٢٧-٤، إستنتاج ١٢-٤
- الإجراءات، ٢٧-٢٢، ٣٦
- إزالة الإعفاءات عن المنشآت التابعة المكتسبة وإعدادها لإعانة البيع، معيار للتقرير ٥. إستنتاج ٥٢-٥٥، معيار للتقرير ٥ التطبيقات الإرشادية للمثال ١٣
- عكس الإكتساب، معيار للتقرير ٣ الملحق ب-٧، ٩
- معيار للتقرير ٣ للمثال التوضيحي ٥
- للتطبيق، ٢٧-١٢، ٢٧، إستنتاج ١٣-٢٢
- المنشآت ذات الغرض الخاص، التفسير-١٢
- للمنشآت التابعة تحت السيطرة المؤقتة المكتسبة من الاندماج، ٢٧-١٩، ٢٧-١٤، إستنتاج ٢٩-٢٨
- توحيد السياسات المحاسبية، ٢٧-٢٨، ٢٩
- بيع المضائق
- عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى إفصاح، ٢٤، ٢٠ (أ)
- الإيراد، ١٨، ١٩-١٨ الملحق أ. ١-٩
- بيع العقارات
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٩
- تأثير هام، ٢٨، ٦-١٠
- للتعريف في المعيار ٢٨، ٢٨، ٢
- تلجير
- كثير، الإطار ٧٤
- تاريخ

إستثنائي من التغير في السيامات المحاسبية، ٨. ٢٦
مسر القلقة للفعال، ٣٩. إستنتاج ٣٦
عدم فاعلية (عادة العرض المنطبق بالماضي، ٨.
٥٠-٥٣، ٨. إستنتاج ٢٣-٢٩، تطبيق ٣-١. ٤

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ٢٧
الممتلكات، والمصانع والمعدات، ١٦. ٧٦

تغير في الوضع المالي، الإطار ١٨-٢٠، الإطار
٤، ٧

تغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة
والإلتزامات المعاملة في تفسير لجنة معايير للتقرير
١. ١٠، ١- مثال ١٨-١، تفسير لجنة معايير
للتقرير ١. إستنتاج ٣٣-١
التغيرات في السيامات المحاسبية، تفسير لجنة
معايير التقرير ١. ١٠، تفسير لجنة معايير التقرير
١. مثال ١٣-١٨، تفسير لجنة معايير التقرير ١
إستنتاج ١٢-١٣
أبني المحيل الدولي لإعداد التقارير المالية ١ للمرة
الأولى، محيل للتقرير ١. ١، ٢٥ هـ، محيل
للتقرير إستنتاج ٦٣ ج محيل للتقرير ١. إرشادات
التنفيذ ١. ٢-٣
ممتلكات ومصانع ومعدات ١٦. ١٦ (ج)، ١٦. ١٨
المخصصات، ٣٧. ٤٨-٥٠

تفسير- ٧ مقدمة لعدة المهور، التفسير- ٧

تفسير - ١٠ المساعدات الحكومية - علم وجود
علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية، التفسير - ١٠

تفسير- ١٢ توحيد البيانات المالية- للوحدات ذات
الغرض الخاص، التفسير- ١٢

تفسير- ١٣ الوحدات تحت السيطرة المشتركة-
للمساهمات غير النقدية لمشاربي المشاريع،
للتفسير- ١٣

تفسير- ١٥ عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز،
للتفسير- ١٥

تفسير- ٢١ ضرائب الدخل- إسترداد الأصول المعاد
تقييمها وضير القابلة للاستهلاك، التفسير- ٢١

الاختلاف في التقارير المالية السنوية والمضارقب
السنوية في التقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق
ب-١٧-١٨
البيانات المالية، ١. ١٧-١٨
منافع الوفاة أثناء العمل، المعيار ١٩، إستنتاج ٨٩

تاريخ التصديق للمحاسبية، ٣٩. تطبيق القسم ب.
٣٧
المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء، ٣٩. تطبيق
القسم د. ٢. ١
المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع، ٣٩. تطبيق
القسم د. ٢. ٢
تبادل الأصول الغير نقدية، ٣٩. تطبيق القسم د.
٣. ٢
تبادل البضاعة أو الخدمات
ما إذا تمت عمليات الإيراد، ١٨. ١٢

تجميع
البيانات المالية ١. ٢٩-٣١

تحول بيولوجي
تعريفات، ٤١. ٥
الإفصاح، ٤١. ٥٢
المخرجات الناتجة عن، ٤١. ٧

تدفق نقدي
التعريف، ٧. ٦
تقدير للتدفق النقدي المستقبلي لتحديد القيمة للمستعملة
٣٦. ٣٠-٥٧، الملحق أ، ٣٦. إستنتاج ٤٠-
إستنتاج ٨٠
الإطار، الإطار ١٥-١٩

تركيبات امتوال تكليم للخدمات، للتفسير- ٢٩

ترميم
المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ١١-١١ب

تعديلات المحافظة على رأس المال، الإطار. ٨١،
الإطار ١٠٨، الإطار ١٠٩

تغير في التفسيرات المحاسبية، ٨. ٣٧-٤٠، ٨
إستنتاج ٢٢-٣٣
إندماج الأعمال، معيار التقرير ٣. ٣٦-٦٤
معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٦٤-١٦٩ معيار
التقرير ٣. أمثلة توضيحية ٨-٩
عقود الإنشاء، ١١. ٣٨
التعريف، ٨. ٥
الإفصاح، ٨. ٣٩-٤٠

النطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.٢

- تفسير لجنة معايير التقارير ٣
- حقوق الإيعات، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.١-١١
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.١-٣٧
- الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٥-٩
- تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.١-١٠
- أمثلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.١-١٦
- النطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.٢-٣
- أحكام إنتقالية، تفسير لجنة معايير التقارير ٣.١-١١

- تفسير لجنة معايير التقارير ٤
- تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار،
- تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-٥
- الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-١٥
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-٤٦
- تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-١٦
- التبني للمرة الأولى، معيار التقرير ٢٥ هـ
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ١.١-٦٣
- الإرشادات التوضيحية، معيار التقرير، تنفيذ ٢٠٤-٢٠٥
- أمثلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-٤
- النطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-٤
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-١٤
- أحكام إنتقالية، معيار التقرير ٢٥ و، معيار التقرير ١.١-٦٣
- تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-١٧
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.١-٥٠

- تفسير لجنة معايير التقارير ٥
- الحقوق في الحصص الناتجة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، تفسير لجنة معايير التقارير ٥.١-١٥
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٥.١-٢٨
- الإجماع
- مجلسية حصص التمويل، تفسير لجنة معايير التقارير ٥.١-٩
- تفسير لجنة معايير التقارير ٥.١-٢١
- محاسبة الإلتزامات لصل توزيعات إضافية، تفسير لجنة معايير التقارير ٥.١-١٠
- تفسير لجنة معايير التقارير ٥.١-٢٢-٢٥

تفسير - ٢٥ ضرائب الدخل - التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهمي، للتفسير - ٢٥

تفسير - ٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتكامل مع الصيغة القانونية لعقد التأجير، للتفسير - ٢٧

تفسير - ٢٩ الإفصاح - ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، للتفسير - ٢٩

تفسير - ٣١ الإزالة - للمقايضة التي تطوي على خدمات إعلانية، للتفسير - ٣١

تفسير - ٣٢ الأصول غير ملموسة - تكاليف المواقع الإلكترونية، للتفسير - ٣٢

- تفسير لجنة معايير التقارير ١ التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة، معيار التقرير ١-١٠، معيار التقرير ١ الملحق
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ١.١-٣٣
- الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-٨
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير، إستنتاج ٧-١١
- تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ١.١-٩
- للتبني للمرة الأولى، معيار التقرير ٢٥ و
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير. إستنتاج ٦٣ ج
- أمثلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير. المثال من ١-١٨
- النطق، تفسير لجنة معايير التقارير ١.١-٢
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ١.١-٦
- أحكام إنتقالية، معيار التقرير ١.١-٢٥ و، معيار التقرير ١.١-٢٠٣-٢٠٤
- أحكام إنتقالية، تفسير لجنة معايير التقارير ١.١-١٠

- تفسير لجنة معايير التقارير ٢
- سهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة، تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-١٤
- تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-١٩
- أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-٢٥
- الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-١٢
- أساس لتفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-٢٣
- أمثلة على التطبيق، تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-١٩
- الإفصاح، تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-١٣
- تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٢.١-١٤
- أساس الإستنتاج، ٢.١-٢٤-٢٥

شكل التقرير الثنائي، ١٤. ٦٨-٧٧، ١٤ الملحق ب
ملخص للمطالبات، ١٤. الملحق ج
القطاع الجغرافي، ١٤. ٣١-٣٣، ١٤ الملحق من
أ-ج
إنخفاض قيمة الخصائر، ٣٦. ١٢٩، ٣٦. ١٣٠ (ج)
(٢)، ٣٦. ١٣٠ (د) (١)
عرض المصفوفة، ١٤. ٢٩
الأشكال الأساسية، ١٤. ٢٦-٣٠، ١٤. ٦٧-٥٠
ملخص لمتطلبات الإصاح، ١٤ الملحق ج
تقارير القطاع، ١٤. ٣٤-٤٢، ١٤ الملحق أ
الأشكال الثنائية، ١٤. ٢٦-٣٠، ١٤. ٦٧-٦٨

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ١-٤٦، ٣٤
الملاحق من أ-ج
التغير في التقدير المحاسبي، ٣٤. ٢٧
إكمال وضع القوائم المالية، ٣٤. ٩، ٣٤. ١٨
إيجاز البيانات المالية، ٣٤. ١٠
محتوى البيانات المالية الموحدة، ٣٤. ٥-٧
الإحتمالات، ٣٤ الملحق ج
دفعت الإيجار الطارئة، ٣٤ الملحق ب
للتكاليف التي يتم تكديدها بشكل غير متساو أثناء السنة
المالية، ٣٤. ٣٩
الإستهلاك، ٣٤ الملحق ب
الفرق بين سنة التقارير المالية وسنة للضريبة، ٣٤
الملحق ب ١٧-١٨
الإصاح في التقارير المالية السنوية، ٣٤. ٢٦-٢٧
الإصاح عن المقارنة مع معايير المحاسبة الدولية،
٣٤. ١٩
عرض للعائد على السهم، ٣٤. ١١
منافع الموظفين، ٣٤ الملحق ب
ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل، ٣٤ الملحق
ب
التقييم، ٣٤. ٤١-٤٢
أمثلة، ٣٤ الملحق ج
أمثلة على استخدام مبادئ الاعتراف والقياس، ٣٤
الملحق ب

تفسير الانتقال من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
في الولايات المتحدة السابقة إلى المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١. ٤٥-٤٦،
معيار التقرير ١. ٩٦
تبنى للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ٩٦
التقرير ١. تطبيق ٣٧-٣٨
عمليات العملة الأجنبية، ٣٤ الملحق ب ٢٩-٣١
الشكل والمحتوى، ٣٤. ٩-١٤
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٣٤ الملحق
ب ٣٢-٣٤
إنخفاض قيمة الأصول، ٣٤ الملحق ب ٣٥-٣٦
ضرائب الدخل، ٣٤ الملحق ب ١٢-١٢، ٣٤ الملحق
ج ٥
الأصول الغير ملموسة، ٣٤ الملحق ب ٨

أساس لـ ، تفسير لجنة معايير التقارير ٥. إستنتاج
٢٦-٧
الإصاح، تفسير لجنة معايير التقارير ٥، ١١-١٣،
تفسير لجنة معايير التقارير ٥. إستنتاج ٢٦
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٥، ١٤،
تفسير لجنة معايير التقارير ٥. ٤-٥، تفسير لجنة
معايير التقارير ٥. إستنتاج ٦-٤
الانتقال، تفسير لجنة معايير التقارير ٥. إستنتاج ٢٧-
٢٨

تفسير لجنة معايير التقارير ٨-١. التزامات للتأجيل
من المشاركة في سوق محدد - مخلفات المعدلات
الكهربائية والإلكترونية
تاريخ النفاذ، التفسير ٦. ١٠
الإصدار، التفسير ٦. ٨
النطاق، التفسير ٦. ٦-٧
الانتقال، التفسير ٦. ١١

تفسير لجنة معايير التقارير ٧-٧. تطبيق أسلوب إعادة
العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم
المرتفع. التفسير ٧. ٦-١
أساس الإستنتاجات، التفسير ٧. إستنتاج ١-٢٥
أمثلة توضيحية، التفسير ٧. مثال ١-٦

تفسير لجنة معايير التقارير ٨-٨. نطاق المعيار الدولي
لإعداد التقارير المالية ٢، التفسير ٨. ١-١٤
أساس الإستنتاجات، التفسير ٨. ١-١٣
الإجماع، التفسير ٨، ٨-١٢
تاريخ النفاذ، التفسير ٨. ١٣
أمثلة توضيحية، التفسير ٨. ١-٤
النطاق، التفسير ٨. ٦
الانتقال، التفسير ٨. ٨-١٤

تقارير البيئة
خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،
١٠. ١

تقارير القطاع، ١٤. ١-٨٤
قطاع الأعمال، ١٤. ٣١-٣٣، ١٤ الملحق من أ-
ج قائمة التعلق للنقد، ٧. ٥٠ (د)، ٧. ٥٢، ١٤.
٦٢-٦٣
التغير في السياسات المحاسبية، ١٤. ٧٦-٧٩
التعريفات، ١٤. ٩-٢٥
الإصاح، ١٤. ٧٤-٨٣
تطبيقات إضافية على المعيار ١٤، ١٤ الملحق ب
شكل التقرير الأساسي، ١٤. ٥٠-٦٧، ١٤ الملحق
ب-ج

- التوفيق لدخل المنشأة، ٣٤ الملحق ج٨
المخزون، ٣٤ الملحق ب٢٥-٢٦، ٣٤ الملحق ج١
المادية، ٣٤. ٢٣-٢٥
الحد الأدنى من المكونات، ٣٤. ٨
الملاحظات، ٣٤. ١٥-١٨
التقاعد، ٣٤ الملحق ب٩، ٣٤ الملحق ج٤
الفترة التي يطلب عرضها، ٣٤. ٢٠-٢٢
لمة توضيحية، ٣٤ الملحق أ
المخصصات، ٣٤ الملحق ب٣-٤، ٣٤ الملحق ج٢
الإعتراف والقياس، ٣٤. ٢٨-٣٩
لمة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٤، ٣٤
الملحق ب،
إعادة عرض الفترة للمرحلة السابقة التي قدمت
عنها التقارير، ٣٤. ٤٣-٤٥
إعادة التقييم ومحاسبة القيمة العادلة، ٣٤ الملحق ج٧
الإيرادات المستلمة موسمياً أو دورياً أو من حين
لآخر، ٣٤. ٣٧-٣٨
إتباع نص للسياسات الخاصة بالبيانات المالية
السنية، ٣٤. ٢٨-٣٦
الصناعات المتخصصة، ٣٤ الملحق ج٩
مكافآت نهاية السنة، ٣٤ الملحق ب٥-٦
- تقرير مالية ذات غرض خاص، الإطار ٦
- تغييرات
التغييرات لأطر للتغير في التقديرات المحاسبية
الإفصاح عن مفاتيح الشك في الملاحظات، ١
١١٦-١٢٤، ١. إستنتاج ٣٢-٣٧
التبذير من لأول مرة من المعيار الدولي لإعداد
للتقارير المالية، معيار المحاسبة ١. ٣١-٣٤،
معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٨٤
للتقارير المالية للمرحلة، ٣٤. ٤١-٤٢
لمة، ٣٤ الملحق ج
- تغييرات محاسبية لأطر للتغير في التقديرات
المحاسبية: التقديرات
- تقديم الخدمات
عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى
إفصاح، ٢٠. ٢٤ (ج)
الإيرادات، ١٨. ٢٠-٢٨، ١٨ الملحق أ. ١٠-١٩
- تقديم التقفية
قياس القيمة العادلة، ٣٩. ٤٨
- تكاليف الإقراض
المعالجة البديلة المسموح بها، ٢٣. ١٠-٢٩
معاملة المسموح بها، ٢٣. ٧-٩
- الرسمة، ٢٣. ١٠-٢٩
إقطاع الرسمة، ٢٣. ٢٥-٢٨
بدلية الرسمة، ٢٣. ٢٠-٢٢
للتصريفات، ٢٣. ٤
الإفصاح، ٢٣. ٩، ٢٣. ٢٩
التأهل للرسمة، ٢٣. ١٢-١٨
لمة، ٢٣. ٥
المنح الحكومية، ٢٣. ٢١
الإقتصادات ذات التضخم المرتفع، المنشأة
مقدمة التقرير بالعملة، ٢٣. ٧-٨، ٢٣. ١٠-٢١
الإعتراف، ٢٣. ٧-٨، ٢٣. ١٠-١٢
تأجيل الرسمة، ٢٣. ٢٣-٢٤
- تكاليف البحث
الضرائب المفروضة على الأصول، ١٢. ٩، ١٢. ١٢ (ب)
تكاليف العمليات، ٣٩ الملحق أ. تطبيق ١٣
للتصريف، ٣٩. ٩
للقياس المبني، ٣٩. تطبيق القسم هـ. ١. ١
- تكاليف منافع التقاعد
الضرائب المؤجلة على الأصول، ١٢. ٢٦ (أ)
- تكلفة
المخزون، ٢. ١٠-٢٧
تكلفة المبيعات
كمصرف، الإطار ٧٨
تكلفة إنشاء الموقع، التصدير-١٢
- تكلفة بالإضافة إلى العلة، ١١. ٢٤
التصريف، ١١. ٣
- تكلفة تاريخية
ألماس للقياس، الإطار ١٠٠-١٠١
- تكلفة مطفاء
أدوات الدين مع دفعات فائدة متكررة، ٣٩. إرشادات
تنفيذ. أسئلة وإجابات القسم ب. ٢٧
للتصريفات، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب. ٢٤-٢٥
لمة على الحساب، ٣٩. إرشادات للتنفيذ، أسئلة
ولإجابات القسم ب ٢٦-٢٧
تعريف الأصول المالية، ٣٩. ٩

المستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، معيار التقرير ٤.٤ (د)، معيار التقرير ٤.٤ إستنتاج ٦١ (ج)، معيار التقرير ٤.٤ إستنتاج ٧٣

حساب للتكلفة الجارية،
أساس القياس، الإطار ١٠٠-١٠١
صيغة رأس المال المادية، الإطار ١٠٦

حساب للأهم التجارية المدينة والدائنة، ٣٢. تطبيق
٤ (أ)

حساب للأهم التجارية المدينة والدائنة، ٣٢. تطبيق
٤ (أ)

حصول
التعريف، ٤١. ٥
انظر أيضا المنتج الزراعي

حق للتأليف الموسيقي
الإعتراف ببراءة الرسم، ١٨ الملحق أ. ٢٠

حقل نفطي في عرض البحر
المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ٣٠

حقوق الإصدار
العائد على السهم، ٣٣. ٢٦، ٣٣. ٢٧ (ب)
تطبيق، ٣٣. تطبيق ٣٣. ٤

حقوق الأقلية
البيانات المالية الموحدة، ١. إستنتاج ١٩، ٢٧. ٢٢
(ب) - (ج)، ٢٧. ٣٣، ٢٧. إستنتاج ٢٣-٢٧
فحص انخفاض القيمة - وحدات توليد النقد والشهر،
٣٦. ٩١-٩٩

مثال توضيحي، ٣٦. أمثلة توضيحية ٦٢-٦٨
قائمة الدخل، ١. ٨٢ (أ)، ١. إستنتاج ١٩
عكس الامتلاك، معيار التقرير ٣ الملحق ب. ١٠-
١. ١. معيار التقرير ٣ لأمثلة للتوضيحي ٥

حقوق للتأليف
كموجود، الإطار ٥٦.

حقوق الملكية
عناصر في البيانات المالية، الإطار ٤٧، الإطار
٥١-٥٢، الإطار ٦٥-٦٨.
تعريف الإطار، الإطار ٤٩.

حساب الأمثلة، ٣٩. إرشادات لتنفيذ أمثلة وإلجابات
القسم ب. ٢٦-٢٧
الإنتفاض، ٣٩. ٦٣-٦٥، ٣٩ الملحق أ تنفيذ ٨٤-
٩٢

أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص،
المعيار ٣٩. تنفيذ أمثلة وإلجابات ب. ٢٥
أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير
بناءً على سعر السوق، المعيار ٣٩. تنفيذ أمثلة
وإلجابات ب. ٢٤

تمائلي، الإطار ٤١.

تمويل الإستثمار
قياس للقيمة العادلة، ٣٩. تطبيق القسم هـ. ٢. ١

تمويل، الإطار ١٨.

توحيد مناسب
ظروف الإستثناء، ٣١. ٢، ٣١. إستنتاج ١٣
للتعريف، ٣١. ٣
القوائم المالية للمشاء، ٣١. ٣٠-٣٧

توزيعات
قائمة للتدفق النقدي، ٣١-٣٤
للتصريح بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠. ١٢-
١٣، ١٠. إستنتاج ٤
الأدوات المالية، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢.
تطبيق ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٢٣
نتائج ضرائب الدخل، ١٢. ١٥٢-١٥٧، ١٢. ١٦٥،
١٢. ١٨٢، ١٢. ٨٧-١٢٧، ٣٢. ٤٠
الإيراد، ١٥. ١٥ (ج)، ١٨. ٢٩-٣٣، ١٨ الملحق أ.
٢٠

توقعات، الإطار ٢٨.

جدول التقاعد انظر خطط منافع التقاعد

جدول معاشات التقاعد
التقارير المالية للمرحلية، ٣٩ الملحق ب. ٩، ٣٩
الملحق ج. ٤
انظر خطط منافع التقاعد

الجوهر فوق الشكل
والوثوق، الإطار ٣٥.

حامل السند، المحاسبة بواسطة

إدارة مخاطر أسعار الفائدة بالصافي، ٣٩. تطبيق
القسم و. ٦. ٢-٦. ٣

خطط التوزيع المحددة

المحاسبة بشكل عام، ١٩، ٤٣
أساس الإمتناج، ١٩. إمتناج ٥-٦
التعريفات، ١٩، ٧، ٢٦، ٨
الإفصاح، ١٩، ٤٦-٤٧، ٢٦، ٣٦-٣٤
المستثنى من تعريف منافع الخطط المحددة، ١٩.
٢٤-٢٨
محتوى التقرير، ٢٦، ١٣-١٦
تقديم خطط الأصول، ٢٦، ٣٢-٣٣

خطط المشاركة في الربح والمكافآت

منافع الموظفين، ١٩، ١٧-٢٢

خطط منافع التقاعد

المحاسبة والتقرير، ٢٦، ١-٣٧
الأصول التي تم استثمارها في المعاشات الإشتراكية،
٢٦، ٦
الإفصاح، ٢٦، ٣٤-٣٦
حقوق وإلتزامات الموظفين المستثناء من نطاق
المعيار ٣٢، ٤ (ب)
تقديم خطة الأصول، ٢٦، ٣٢-٣٣
انظر أيضاً خطط المنافع المحددة؛ خطط المساهمات
المحددة؛ منافع ما بعد إنتهاء الخدمة

خطط منافع الموظفين المتعددة

الإلتزامات المحتملة، ١٩، ١٣٢-٣٢، ب، ١٩ إمتناج
ج-٩
منافع نهاية الخدمة، ٢٩، ١٩-٣٤، ب، ١٩. إمتناج ٧-١٠

خيار البيع، ٣٢. تطبيق ١٧

حساب العائد على السهم، ٣٣، ٦٢-٦٣
تنفيذ، ٣٣ الملحق أ ١٠
أمثلة توضيحية، ٣٢. أمثلة توضيحية ٢٢-٣١
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ، ٥، ١٨ الملحق

خيار شراء، ٣٢. إرشادات التنفيذ، ١٣-١٤، ٣٢.
إرشادات التنفيذ ١٧
أمثلة توضيحية، ٣٧ إرشادات التنفيذ، ١٢-٢١
لا تحتوي على حساب للعائد الضعيف لكل سهم،
٣٣، ٦٢
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ، ٥، ١٨ الملحق
٩

خيارات

الحقوق الناتجة من صناديق الإزالة والإستعادة
والإصلاح البيئي، تفسير لجنة معايير التفسيرات
الدولية ٥، ١-١٥، إمتناج ١-٢٨
محاسبة حصة في الصندوق، تفسير لجنة معايير
التفسيرات الدولية ٥، ٧-٩، إمتناج ٧-٢١
محاسبة الإلتزامات لعمل توزيعات إضافية، تفسير
لجنة معايير التقرير ٥، ١٠، تفسير لجنة معايير
التقرير ٥. إمتناج ٢٢-٢٥ الإفصاح، تفسير لجنة
معايير التقرير ٥، ١١-١٣، تفسير لجنة معايير
التقرير ٥ إمتناج ٢٦
عام، تفسير لجنة معايير التقرير ٥، ١-٣، تفسير
لجنة معايير التقرير إمتناج ٢-٣

حكمة

مشكوك فيه، الإطار ٣٧

الحجز المخفي، الإطار ٣٧

حكومة

مستخدومي البيانات المالية، الإطار ٩
حيادية، الإطار ٣٦، ٣٧
خدمات الإعلان
عمليات المقايضة (المبادلة) التي تتطوي على
خدمات إعلانية، التفسير ٣١

خطر

الإفصاح في الملاحظات والجداول التكميلية، الإطار
١٠، ٢١، ١١٦-١٢٤
المرض المزمن، الإطار ٣٤
الأدوات المالية، ٣٢، ٥٢
المخصصات، ٣٧، ٤٢-٤٤
الإفصاح النوعي، معيار التقرير ٧، ٣٣، معيار
التقرير ٧. تطبيق ١٥-١٧
الإفصاح الكمي، معيار التقرير ٧، ٣٤-٣٥، معيار
التقرير ٧. الملحق ب ٧-٨، معيار التقرير ٧. إمتناج
٤٧-٤٨، معيار التقرير ٧. تنفيذ ١٨-٤٠

خطر سعر الفائدة

الأدوات المالية، ٣٥، ٥٢ (أ) (٢)، ٣٢، ٦٧-٧٥،
٣٢. إمتناج ٣٤
التحوط المحاسبي، ٣٩، ٨٩، ٣٩، ٩٢، ٣٩
الملحق أ تطبيق ١١٤-١٣٢
إعتبارات تطبيق محاسبة تحوط القيمة المعادلة، ٣٩.
إمتناج ١٧٣-٢٢٠
عقود التأمين، معيار التقرير ٤، ٣٩ (د)-(هـ)،
معيار التقرير ٤. إمتناج ٢٢٣، معيار التقرير ٤.
تطبيق ٦٢-٧٠
حقوق خدمة لقروض، ٣٩. إمتناج ٢٢٣، معيار
التقرير. تنفيذ ١٤٠-١٤٣
إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية،
٣٩. تطبيق و. ٦. ١

العائد على السهم، ٣٣. ٤٧-٤٥

تنفيذ، ٣٣ الملحق من ٦-١٠

المثال التوضيحي، ٣٣. أمثلة توضيحية ٥

الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته، ٣٩. تطبيق

القسم ب. ٧

تنظر أيضاً خيار البيع؛ خيار الشراء

خيارات الأسهم

العائد على السهم، ٣٣. ٤٥-٤٨

تنفيذ، ٣٣ الملحق ٦-١٠

مثال توضيحي، ٣٣. مثال توضيحي ٣

تنظر أيضاً خيار أسهم الموظفين؛ الحفلات على

أساس الأسهم

خيارات الأسهم للموظفين

جميع خطط الموظفين، معيار التقرير ٢٠. إستانج

٨-١٨

أساس الإستانج معيار التقرير ٢. إستانج ٧-١٨،

معيار التقرير ٢. إستانج ٢٩-٦٠

تأثير هيكل رأس المال، معيار التقرير ٢ الملحق ب

٣٨-٤١

التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في

الولايات المتحدة، معيار التقرير ٢. إستانج ٧٠-٢٧٠

٢٨٦

مجلس ممارسات للتطبيق ٢٥، معيار التقرير ٢٠.

إستانج ٢٧٥-٢٧٢

بيان معايير المحاسبة الدولية، ١٧٣، معيار التقرير

٢. إستانج ٢٧٦-٢٨٦

التدريب المتأخر، معيار التقرير ٢. الملحق ب

١٦-٢١

العائد للسهم الواحد، ٣٣. ٤٨

التوزيعات المتوقعة، معيار التقرير ٢ الملحق

ب. ٣٦-٣١

قابلية التطاير المتوقعة معيار التقرير ٢ الملحق

ب. ٢٢-٣٠

القيمة العادلة، معيار التقرير ٢ الملحق ب. ٤١-٤٠،

معيار التقرير ٢ إستانج ١٢٩-١٩٩

المخاطر - سعر فائدة مجاني، معيار التقرير ٢

الملحق ب. ٣٧

تنظر أيضاً الدفع على أساس الأسهم

خيارات مالية، ٣٢. تطبيق ١٥

دائنون

مستخدمي البيانات المالية، الإطار ١٠

دخل، الإطار ٦٩-٧٧

عناصر في قائمة الدخل، الإطار ٧٠، الإطار .

٧٤-٧٧

تعريف الإطار، الإطار ٧٠ .

الإعتراف من البنوك، ٣٠. ٨ (أ)، ٣٠. ١٠-١١

الإعتراف، الإطار ٩٢-٩٣

دعوى قضائية

مخصصات، ٣٧ الملحق ج. ١٠

دفع على أساس الأسهم

إنماج الأعمال، لوائح حقوق الملكية الصادرة في،

معيار التقرير ٥. ٢، معيار التقرير ٢. إستانج

٢٣-٢٤

كندا، معيار التقرير ٢. إستانج ٢٨١-٢٨٢

التسديد نقدًا، معيار التقرير ٢. ٣٠-٣٣

أمثلة توضيحية، معيار التقرير ٢. تطبيق ١٨-

٢٣

تعريف تاريخ المنحة، معيار التقرير ٢. تطبيق

٤-١

التعريفات، معيار التقرير ٢ الملحق أ

الإفصاح، معيار التقرير ٢. ٤٤-٥٢

القيمة للعائلة، معيار التقرير ٢. ٤٦-٤٩

لحد الأدنى من الإلتزامات، معيار التقرير ٢. ٤٤-

٤٥

الربح أو الخسارة، معيار التقرير ٢. ٥٠-٥٢

تسديد حقوق الملكية، معيار التقرير ٢-٣، معيار

للتقرير ٢. ١٠-٢٩، معيار التقرير ٢. إستانج

١٩-٢٢

المحذوفات، معيار التقرير ٢. ٢٦-٢٩

القيمة للعائلة، معيار التقرير ٢. ١٦-٢٥، معيار

التقرير ٢ الملحق ب. ١-٤١، معيار التقرير ٢.

تطبيق ٩-١٧

أمثلة توضيحية، معيار التقرير ٢. ٩-١٧

القياس، معيار التقرير ٢ إستانج ٦١-١٢٨

التعديلات على البنود والشروط، معيار التقرير ٢

٢٦-٢٩، معيار التقرير ٢ الملحق ب. ٤٢-٤٤،

معيار التقرير ٢ إستانج ٢٢٢-٢٢٧

الإعتراف، معيار التقرير ٢ إستانج ٢٩-٦٠

الإعتراف والقياس بالخدمات المستلمة، معيار

للتقرير ٢ إستانج ٢٠٠-٢٢١

التسديد، معيار التقرير ٢. ٢٦-٢٩

للمعاملات من الخدمات المستلمة، معيار التقرير ٢

١٤-١٥

الأدوات المالية، معيار التقرير ٢. ٦ معيار التقرير

٢. إستانج ٢٥-٢٨

تبلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة

الأولى، معيار التقرير ٢٥. ب-٢٥ ج

ضرائب الدخل، ١٢. ٨٦-٨٦ ج

حسابات وعرض إضافيين، ١٢ الملحق ب

الإعتراف، معيار التقرير ٢. ٧-٩ معيار التقرير

٢ إستانج ٢٩-٦٠

الإعتراف ضد الإفصاح، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٩٣-٢٨٧	رسم للدخول
إيصاحات الأطراف ذات العلاقة، ١٦. ٢٤. (هـ)	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق ١٥
القياس الموثوق، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٩٤-٣١٠	رسوم الإمتياز
تقدير حق السهم بالتسديد نقداً، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٥٥-٢٣٨	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق
تأثيرات الضريبة، معيار التقرير ٢ إستنتاج ٣١١-٣٢٩	رسوم إدارية
العمليات مع بدائل نقدية، معيار التقرير ٢ ٣٤-٤٣، معيار التقرير ٢ إستنتاج ٢٦٨-٢٥٦	المشاريع المشتركة، ٣١. ٥٢-٥٣
النظراء المزدودن مع لختيارات التسديد، معيار التقرير ٢. ٣٥-٤٠، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٦٤-٢٥٨	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٥٠
المنشاء المزدودة مع لختيارات التسديد، معيار التقرير ٢. ٤١-٤٣، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٦٥-٢٦٨	رسوم الترخيص
لنواع، معيار التقرير ٢. ٢	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٢٠
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، معيار التقرير ٢، إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦	رسوم الخدمات المالية
نفقات الإيجار المحتملة	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٤
الإعتراف في التقارير المالية للمرحلة، ٣٤ الملحق ب٧	رسوم للدراسة، ١٨ الملحق أ. ١٦
نفقات العلوة	رسوم العضوية
مناافع الموظفين، ١٩. ١٧-٢٢	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٧
رأس المال	رسوم القروض الموحدة
مفاهيم ل١. الإطار . ١٠٢-١٠٣	الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٤ (ج) (٣)
الإفصاح، ١. ١١٢-١٢٤ ج، ١. تنفيذ ٥-٦، ١	الرهن الضامن للقروض، ٣٩. تطبيق أسئلة وإجابات القسم ب. ١٨
إستنتاج ٤١-٥٦	مبيكة ذهبية
	التعريف، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١
	سجلات قيود
	الإعتراف بإيراد حق التأليف والإختراع، ١٨ الملحق أ. ٢٠
	معجب البنك على المكشوف
	للمعاملة على أساس النقد المعدل ٨. ٧
	معير الفقدان للفعل
	التغير في التقديرات المحاسبية، ٣٩. إستنتاج ٣٦
	للتعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨-٥
	أسس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٣٥-٣٠
	معير مبالغة الفقدان، ٣٢. تطبيق ١٥
	التعريف، ٣٩. تطبيق القسم و. ٣. ٥
	للتسديد بالصافي أو الإجمالي، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢.
	رأس المال العامل، الإطار . ١٨
	رئج
	المعزم على، الإطار . ٦٩، الإطار . ٧٣
	رسوم
	رسم للدخول، ١٨ الملحق أ. ١٥٠
	كإيراد، الإطار . ٧٤
	تطوير برامج قابلة للتحويل، ١٨ الملحق ١٩
	الإعفاء، ١٨ الملحق ١٨
	البده والدخول، ١٨ الملحق ١٧
	الترخيص، ١٨ الملحق ٢٠
	العضوية، ١٨ الملحق ١٧
	الإعتراف بالإيراد لرسوم للخدمات المالية، ١٨ الملحق ١٤
	رسوم للتعليم، ١٨ الملحق ١٦

التقارير المالي للمرحلي، ٣٤-٢٨-٣٦
 الإستثمارات العقارية، ٤٠-٣٠-٣٢
 بيانات الهيئات الأخرى للوضعة للمعايير، ٨، ١٢،
 ٨، ٢١، ٨، إستنتاج ١٦-١٩
 إعادة تقييم الأصول، ٨، ١٧، ١٦، ٣١-٤٢، ٣٨،
 ٧٥-٨٧
 القطاع، ١٤، ١٦، ١٤، ٢٥، ١٤-٤٤-٤٨
 الإختيار، ٨، ٧-١٧
 ملخص للبيانات المالية، ١، ١٠٨-١١٥
 لتتمثل، في البيانات المالية الموحدة، ٢٧-٢٨-٢٩

سياسة إعادة التمويل
 للمخصصات، ٣٧ للملحق ج.

سيولة، الإطار ١٦.

شركة أم
 لرقابية، ٢٧، ١٣، ٢٧، ٢١
 إيفصالات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤، ١٢-١٥،
 ١٨، ٢٤ (ج)

شهرة
 للمنشآت الزميلة، ٢٨، ٢٣
 إدماج الأعمال، معيار المحاسبة ٣، ٥١-٥٥،
 معيار المحاسبة ٣، إستنتاج ١٢٩-١٤٢
 الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة، معيار
 المحاسبة ٣، ٧٤-٧٧
 للتطبيق السابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير
 المالية ٣ عن الإفصاح السابق
 الشهرة، معيار التقرير ٣، ٧٩-٨٠، معيار التقرير
 ٣، إستنتاج ١٨٥-١٨٨
 الأصول غير الملموسة المحددة المملكة في إدماج
 الأعمال والمصنع عنها كصول منفصلة من، ٣٨،
 ١١-١٢، ٣٨، إستنتاج ٦-١٠، ٣٨، إستنتاج ٩١-
 ٩٢

فحص انخفاض القيمة - وحدات توليد النقد، ٣٦،
 ٨٠-٩٩

أساس الإستنتاج، ٣٦، إستنتاج ١٣١-١٧٧
 مثال توضيحي، ٣٦، إستنتاج ٦٢-٦٨
 للتوليد الدلخي، ٣٨، ٤٨-٥٠
 حقوق الأقلية، ٣٦، ٩١-٩٩
 أمثلة توضيحية على فحص انخفاض القيمة، ٣٦،
 مثال ٦٨-٦٢
 عكس خسارة انخفاض القيمة، ٣٦، ١٢٤-١٢٥،
 ٣٦، إستنتاج ١٨٧-١٩١
 ضرائب الدخل، ١٢، ١٥ (أ)، ٢١، ١٢، ٢٤
 (أ)، ١٢، ٦٦-٨٦

شهرة سلبية

الانزلم بدفع سعر فائدة ثابت، الإستلام بالمتغير،
 ٣٩. تطبيق القسم ب.٤
 مبادلة سعر الفائدة المرفوعة مقدما أو المدفوعة
 متغيره والمقبوضة الثابتة، ٣٩. تطبيق القسم ب.٥

سندات الحكومة، ٣٢. تطبيق ٥

سندات مدينة ودافنة، ٣٢. تطبيق ٤(د)

سياسات القطاع المحاسبية، ١٤، ٤٤-٤٨
 المحتوى، ١٤، ٢٥
 للتعريف، ١٤، ١٦

سياسات محاسبية
 للتطبيق، ٨، ٧٢-١٢
 تغير التآخير في معلومات قطاع، ١٤، ٧٦-٧٩
 تطبيق التغير، ٨، ١٩-٢٧
 إدماج الأعمال، معيار التقرير ٣، ٦٣-٦٤، معيار
 التقرير ٣، إستنتاج ١٦٤-١٦٦،
 معيار التقرير ٣، أمثلة توضيحية، أمثلة ٨-٩
 الإلتزامات الحالية للإزالة
 والإستعادة والإلتزامات الممثلة، تفسير لجنة معايير
 التقرير ١، ١٠
 تفسير لجنة معايير التقرير ١، أمثلة ١٣-١٨
 تفسير لجنة معايير التقرير ١، إستنتاج ١٢-١٣
 الإفصاح، ٨، ٢٨-٣١
 الإفصاح عن التطبيقات وشبكة الحدوث في
 إصدارات المعايير الجيدة، ٨، ٣٠-٣١، ٨
 إستنتاج ٣٠-٣١
 عقود قنامين، معيار المحاسبة ٤، ٢١-٣٠، معيار
 المحاسبة ٤، إستنتاج ١٢٣-١٤٦
 الحدود على تطبيقات الماضية، ٨، ٢٣-٢٧، ٨
 إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨، تطبيقات ٣، ١-٣، ٤
 للتطبيق للماضية، ٨، ١٩ (ب)، ٨، ٢٢، ٨،
 إرشادات ٣، ٢١-٨،
 التماثلية، ٨، ١٣
 للتعريفات، ٨، ٥

الإفصاح، الإطار ٤٠، ١٠٨-١١٥
 الإفصاح في بيان التدفق النقدي، ٧، ٤٦-٤٧
 الإفصاح عن التغير في، ٨، ٢٨-٣١
 الإفصاح عن التبعيلات في التطبيق بواسطة الإدارة،
 ١، ١١٥-١١٣، ١، إستنتاج ٣٠-٣١
 الأدوات المالية، معيار التقرير ٧، ٢١، معيار
 التقرير ٧ الملحق ب.٥
 تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير
 المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١، ٧-١٢
 أمثلة توضيحية على عقود الإنشاء، ١١ للملحق
 التطبيق السابق غير العملي، ٨، ٥٠-٥٣
 ٨، إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨ إرشادات ١، ٣، ٤

الشهرة، ١٢-١٥ (أ)، ١٢-١٧، ٢٤ (ب)،
١٢-٦٦-٦٨
المنح الحكومية، ١٢-١٤، ٣٣
الإقتضائيات ذات التضخم المرتفع، ٢٩-٣٢، تصدير
معايير التقرير ٧ لإعادة العرض المناسب بموجب
المعيار ٢٩، تصدير لجنة معايير التقرير ٧ (ب) و
٤-٥٠، مثال ١-٦، إستنتاج ١٨-٢٥
إنخفاض القيمة، ٣٦-٦٤
لمثلة توضيحية، ٣٦. لمثلة توضيحية ٣٣-٣٧
إنخفاض قيمة الأصول، ٣٦. إستنتاج ٨١-٩٤
قائمة الدخل، ١٢-٥٨-٦٠
الإعتراف المبني للأصول أو الإنترملات، ١٢.
٢٢-٢٣
عقود التأمين، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٩٨
الإستثمار في المنشآت التابعة، والفروع، والمنشآت
الزمنية، والمشاريع المشتركة، ١٢-٢٨-٤٥، ١٢.
٨١ (هـ)، ١٢-٨٧، ١٢-٧٨ ج
البنود التي تقيد لحساب أو تحمل المصاريف مباشرة
في حقوق الملكية، ١٢-٦١-٦٥ أ
للقياس، ١٢-٤٧-٥٦
الشهرة السالبة، ١٢-٢٤ (أ)، ١٢-٣٢، ١٢-٦٦-
٦٨
إعادة تقييم الضرائب الموجبة للغير معترف بها
للأصول، ١٢-٣٧
الإعتراف، ١٢-٥٧-٦٨ ج
الدفع على أساس الأسهم، ١٢-٦٨-٦٨ ج
عمليات حسابية وعرض توضيحيين، ١٢ للملحق ب
الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، الملحق أ
لمثلة توضيحية ١٢ الملحق أ
مؤقتات الخصائر ومؤقتات الإلتزام غير المستعملة،
١٢-٣٤-٣٦

ضريبة المصروف (الدخل)

التعريف، ١٢-٥-٦
الإفصاح، ١٢-٧٩-٨٨
حسابات وعروض إضافية، ١٢ الملحق ب
حسابات الخصم، ١٢-٨١ (ج)
لتقارير المالية المرحلية، ١٢-٢٢، ٢٤
٢٤ الملحق ج
العرض، ١٢-٧٧

ضمانات

المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ٩
عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تتطلب الإفصاح،
٢٤-٢٠ (ح)
٣٢. تطبيق ١٣
للمقد على الأسهم، ٣٣-٤٥-٤٨
تطبيق، ٣٣ الملحق ٦-٩

ضمانات النقد

تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على
الإفصاح السابق، معيار التقرير ٣. ٨١، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٨٩-١٩٥
الضرائب الموجبة على الأصول، ١٢-٢٤ (أ)،
١٢-٣٢، ١٢-٦٦-٦٨

صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية
تعريف المعيار ٢١، ٢١-٨، ٢١-١٥

صافي القيمة القابلة للتحقق

تعريف المعيار ٢، ٢-٦-٧
المخزون، ١٢-٦-٧، ٢-٢٨-٣٣
أساس القياس، الإطار ١٠٠-١٠١

صيانة

المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ١١-١١ ب

صيانة رأس المال المالية، الإطار ١٠٤، ١٠٨
ضرائب

الإقتضائيات ذات التضخم المرتفع، تقرير المنشأة
بعملة أ. ٢٩-٣٢، تصدير لجنة معايير التقرير ٧.
٢ (ب)، تصدير لجنة معايير التقرير ٧-٤-٥٠، تصدير
لجنة معايير التقرير ٧. مثال ١-٦، تصدير لجنة
معايير التقرير ٧. إستنتاج ١٨-٢٥
لتقرير أيضاً الضرائب الموجبة؛ ضرائب الدخل

ضرائب الرواتب لمصاحب العمل

الإفصاح في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ للملحق
ب ١

ضرائب مؤجلة

الأصول المسجلة بالقيمة العادلة، ١٢-٢٠، ١٢-٢١
٢٦ (د)، التفسير ٢١
إندماج الأعمال، معيار التقرير ٣. ٦٥، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٦٨-١٦٩، ١٢-١٩، ١٢-١٢.
٢٦ (ج)، ١٢-٦٦-٦٨
التقرير في لوضع الضريبي للمنشأة أو مساهمها،
التفسير ٢٥-٢٥

حسم للفروق المؤقتة، ١٢-٢٤-٣١

أمثلة، ١٢ الملحق أ

للتعريفات، ١٢-٥

الإفصاح، ١٢-٧٩-٨٨

عمليات حسابية وعرض توضيحيين، ١٢ الملحق ب

الخصم وليس للسماح، ١٢-٥٢-٥٦

الأنواع المالية، ١٢-٢٣، ٢٢-٣٩

فروقات أسعار الصرف الأجنبي، ١٢-٤١، ١٢-٤١.

٧٨، ٢١-٥٠

- الاعتراف، ٣٩. إرشادات التنفيذ. أسئلة وإجابات
القسم ١. ١. ١. ١.
- طريقة حقوق الملكية، ٢٨. ١١-١٢
التطبيق، ٢٨. ١٣-٣٠
قائمة التدفق النقدي، ٧. ٢٧-٣٨
التصريف، ٢٨. ٢٠
الإنقطاع في حالة للتأثير المحدد، ٢٨. ١٨-١٩
الاستثناءات للتطبيق، ٢٨. ١٣ (ج)، ٣١. ٦. (ج)،
٦. ٣١
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، تقرير الإستثمار
بالعملة لـ ٢٩. ٢٠
منشآت التحكم المشترك، ٣١. ٣٨-٤١
الظروف للإعفاء، ٣١. ٢، ٣١. ٣١. إستنتاج ١٣
التطبيق الماضي للمعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية لإصاحب استثمارات حقوق الملكية، معيار
التقرير ٣. ٨٣-٨٤، معيار التقرير ٣ إستنتاج
٢٠. ٤-٢٠.
- عقد على السهم، ٣٣. ١-٧٦، ٣٣. الملحق من أ-
ب
متوسط سعر السوق للأسهم المعلقة، ٣٣. الملحق ٤-
٥
- الأساس، ٣٣. ٩-٢٩
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ١٢
مندات الإصدار، ٣٣. ٢٦-٢٨
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ٣
إدماج الأعمال، ٣٣. ٢٢
الأسهم غير المتوقعة المصرح بإصدارها، ٣٣. ٢٤،
٣٣. ٥٧-٥٧
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ٧
العقود التي يمكن سدادها بالأسهم للمالية أو نقداً،
٣٣. ٥٨-٦١، ٣٣. إستنتاج ٩-٧
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ٨
الأدوات المالية القابلة للتحويل، ٣٣. ٤٩-٥١
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ٦، أمانة
توضيحية ٨
أضصف، ٣٣. ٣٠-٣٦
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ١٢
الإفصاح، ٣٣. ٧٠-٧٣
العائد، ٣٣. ١٢-١٨، ٣٣. ٣٣-٣٥
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ١
حقوق مستخدمي الأسهم، ٣٣. ٤٨
أدوات المنشآت التابعة، والمنشآت المشتركة،
والمنشآت لزميلة، ٣٣. ٤٠
تطبيقات إرشادية، ٣٣. الملحق ١١-١٢
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ١٠
التقارير المالية المرحلية، ٣٤-١١
القياس، ٣٣. ٩-٦٣
الدفع الجزئي للسهم، ٣٣. الملحق ١٥-١٦
- العرض، ٣٣. ٦٦-٦٩
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ١٢
عرض المنشأة الأم للعائد المنفصل لكل سهم، ٣٣.
إستنتاج ٤-٦
خيارات الشراء، ٣٣. ٦٢
التعديلات المتعلقة بالماضي، ٣٣. ٦٤-٦٥
الإمتلاك العكسي، معيار التقرير الملحق ب-١٢-
١٥، معيار التقرير ٣ أمانة توضيحية المثال ٥
حقوق الإصدار، ٣٣. ٢٦، ٣٣. ٢٧ (ب)
إرشادات للتطبيق ٣٣ الملحق ٢١
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ٤
خيارات الأسهم، ٣٣. ٤٥-٤٨
التطبيقات الإرشادية، ٣٣. الملحق ٦-١٠
أمانة توضيحية ٣٣. مثال ٥
الأسهم، ٣٣. ١٩-٢٩، ٣٣. ٣٦-٤٠
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ٢
نوعين من الأسهم العادية
إرشادات للتطبيق ٣٣ الملحق ١٣-١٤
أمانة توضيحية، ٣٣. أمانة توضيحية ١١
الكفالات، ٣٣. ٤٥-٤٨
التطبيقات الإرشادية، ٣٣. الملحق ٦-١٠
حساب الأرباح المخفضة لكل سهم للسنة حتى
تاريخه، ٣٣. إستنتاج ١٠-١٤
- عرض البيانات المالية، ١. ١-١٢٨، ١. الملحق
الإطار أنظر إطار إعداد وعرض البيانات المالية
- عرض عاقل، الإطار ٦٠
- عقد الإيجار التشغيلي
التصنيف، ١٧. ٧-١٩
للتصريف، ١٧. ٤
إفصاح المؤجرين، ١٧. ٥٦-٥٧
إفصاح المستأجرين، ١٧. ٣٥
البيانات المالية للمؤجرين، ١٧. ٣٣-٣٥
البيانات المالية للمستأجرين، ١٧. ٤٩-٥٧
الحوافز، التفسير-١٥
الاستثمارات العقارية، ٤٠. ٣، ٤٠. ٦، ٤٠. ٧٤،
٤٠. إستنتاج ٤-١٠، ٤٠. إستنتاج ١٣-١٤
عمليات البيع وإعادة للتأجير، ١٧. ٦١-٦٣
تنفيذ، ١٧. تطبيق
- عقد الإيجار التمويلي
التصنيف، ١٧. ٧-١٩
بدء فترة الإيجار، وبدء تنفيذ عقد الإيجار، ١٧.
٢٠-٢٢، ١٧. إستنتاج ١٦-١٧
للتصريف، ١٧. ٤
إفصاحات المؤجرين، ١٧. ٤٧-٤٨
إفصاحات المستأجرين، ١٧. ٣١-٣٢

- الأدوات المالية، ٣٢.٣٢. تطبيق ٩
- البيانات المالية للمستأجرين، ١٧. ٢٠٣-٣٢
- البيانات المالية للمؤجرين، ١٧. ٣٦-٤٨، ١٧
- إستنتاج ١٨-٢١
- الاستثمارات العقارية، ٤٠. ٤٠، ٢٦-٢٥، ٤٠
- ٢٧، ٤٠، ٧٤
- عمليات البيع وإعادة التاجير، ١٧. ٥٩-٦٠، ١٧
- ٦٤
- عقد بسعر ثابت، ١١. ٢٣
- التعريف، ١١. ٣
- عقود أجلة، ٣٢. تطبيق ١٨
- أمثلة توضيحية، ٣٢. أمثلة توضيحية ٢-١١
- العقد الأجل المدفوع مقدما، ٣٩. تطبيق أسئلة
- ولإجابات القسم ب. ٩
- عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. تطبيق أسئلة وإجابات
- للقسم ب. ٢٩
- عقود إعادة التأمين كنظر عقود للتأمين
- عقود الإستثمار
- عقود التأمين، معيار المحاسبة ٤. إستنتاج ١٨٥-١٨٧
- عقود الأسلوب المنتظم
- التعريف، ٣٩. ٩
- العقود الأجلة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٩
- لا يوجد سوق نشأة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٨
- الإعتراف وإلغاء الإعتراف، ٣٩. ٣٨، ٣٩ للملحق أ
- تطبيق ٥٣-٥٦
- تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التمديد : المبالغ للولجب
- تسجيلها مقابل البيع، ٣٩. تطبيق القسم د. ١. ٢
- ما هي شروط التمديد المعتادة للولجبة لتطبيق؟،
٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٠
- شراء لسم من خلال عقد خيار شراء، ٣٩.
- تطبيق القسم ب. ٣١
- عقود الإنشاء، ١١. ٤٦-١، ١١ للملحق
- المسلمات المحاسبية،
- الإفصاح، ١١ للملحق
- التغير في التقديرات المحاسبية، ١١. ٣٨
- للدعوى وشيأ مختلفة، ١١. ١١-١٥
- الإندماج، ١١. ٧٠، ٩. ١١
- الأصول والإلتزامات المحتملة، ١١. ٤٥
- تكلفة العقد، ١١. ١٦-٢١
- عقود الإيزلا، ١١. ١١-١٥
- للتكلفة بالإضافة إلى العقد، ١١. ٢٤
- للتكلفة المستثناء، ١١. ٢٠
- التعريف، ١١. ٣
- الإفصاح، ١١. ٣٩-٤٥
- أمثلة توضيحية، ١١ للملحق
- لمستثنى من المعيار ٢. ٢. (١)
- عقود السعر الثابت، ١١. ٢٣
- أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١١، ١١ للملحق
- للفصلا المحفزة، ١١. ١١-١٥
- لخصائر، ١١. ٢٢، ١١. ٣٦-٣٧
- النسبة المئوية لإكمال طريقة الإفصاح، ١١. ٢٥-٢٦
- ٢٦، ١١. ٣٨
- الإفصاح عن الإيزلا والمصاريف، ١١. ٢٢-٣٥،
١٨. ٢١
- أمثلة توضيحية، ١١ للملحق
- التقسيم إلى قطاعات، ١١. ٧-٨، ١١. ١٠
- تغييرات، ١١. ١١-١٣
- لعمل بمرحل، ١١. ٢٧
- عقود الإيجار، ١٧. ١-٧٠، ١٧ للملحق
- للتصنيف، ١٧. ٧-١٩، ١٧. إستنتاج ٤-١٤
- للتعريفات، ١٧. ٤-٦
- الإستهلاك، ١٧. ٢٧-٢٩، ١٧. ٥٣
- تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار،
- تفسير لجنة معايير التقارير ٤
- تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للمرة
- الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥هـ، معيار التقرير
١. إستنتاج. ١٦٣، معيار لتقرير ١. ٢٠٣-٢٠٤
- تقديم محتوى العمليات التي تضم للصيغة القانونية
- للعقد التاجير، للتفسير-٢٧، للتفسير-٢٧ للملحق
- الأدوات المالية، ٣٢. تطبيق ٩
- إخفاض القيمة، ١٧. ٣٠، ١٧. ٥٤
- عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز، للتفسير-١٥
- الاستثمارات العقارية، ٤٠. ٤٠، ٢٦-٢٥، ٤٠.
- ٤٠، ٤١-٤٠، ٤٠. ٤٧، ٤٠. ٤٠. إستنتاج ٤-١٠، ٤٠.
- إستنتاج ١٣-١٤
- الأرض والمباني، ١٧. ١٤-١٩، ١٧. إستنتاج ٤-١٤
- عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى
- إفصاح، ٢٠. ٢٤ (د)
- عمليات البيع وإعادة التاجير، ١٧. ٥٨-٦٦
- تنفيذ، ١٧. تطبيق
- كنظر أيضا الإيجار الترميزي، للمستأجرون،
- المؤجرون؛ الإيجار التشغيلي،
- عقود التأمين، معيار التقرير ٤. ٤٥-١، معيار
- التقرير ٤، الملحق من إ-ج
- الإمتلاك في العمل،
- الإندماج، معيار التقرير ٤. ٣١-٣٣، معيار
- التقرير ٤. إستنتاج ١٤٧-١٥٣
- تكلفة الإكتساب، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١١٦-١١٩

- قابلة لتطبيق المعيار ٣٢، ٤٣٢ (ج)، ٣٢. ٦
مخصص للكرات وللتكايف، معيار للتقرير ٤
إستنتاج ٨٧-٩٣
التغير في السياسات المحاسبية، معيار للتقرير ٤.
٢١-٣٠
معر الفائدة للسائد في السوق، معيار للتقرير ٤. ٢٤،
معيار التقرير ٤. ١٢ (أ)، معيار التقرير ٤. ١٧٤-
١٧٧
الخصم، معيار للتقرير ٤. ٢٥ (أ)، معيار التقرير
٤. إستنتاج ١٢٦-١٢٧
هامش الإستثمار المستقبلي، معيار للتقرير ٤. ٢٧-
٢٩، معيار للتقرير ٤. إستنتاج ١٢٤ (د)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٣٤-١٤٤
رموم إدارة الإستثمارات، معيار التقرير ٤. إستنتاج
٢٥ (ب)، معيار للتقرير ٤. إستنتاج ١٢٨-١٣٠
التغير، معيار التقرير ٤. ٢٦، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ١٢٤ (ج)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٣٣
إعادة تحديد الأصول المالية، معيار التقرير ٤. ٤٥،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٤ (و)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٤٥-١٤٦
الظلل المحاسبي، معيار التقرير ٤. ٣٠، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٢٤ (هـ)، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ١٨١-١٨٤، معيار التقرير ٤. تطبيق
١٠-٦، معيار التقرير ٤. مثال رقم ٤
تمثل السياسات المحاسبية للتوحيد، معيار التقرير
٤. ٢٥ (ج)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٣١-١٣٢
التغير في مستوى خطر التأمين، معيار التقرير ٤
الملحق ب٢٩-٣٠
التعريف، معيار التقرير ٤. الملحق أ
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. ب١١-٦٠
الإرشاد في، معيار التقرير ٤. الملحق ب
تنفيذ، معيار التقرير ٤. تطبيق ٢، معيار التقرير
٤. المثال ١
الإضاح، معيار التقرير ٤. ٣٦-٣٩، معيار
التقرير ٤. ١٩٩-٢٢٦
السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٤. ٣٧ (أ)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ١٧-١٨
للمبلغ، التوقيت وعدم الثقة بالنتائج النقدية، معيار
التقرير ٤. ٣٨-٣٩، معيار التقرير ٤. إستنتاج
٢١٥-٢٢٣، معيار التقرير ٤. تطبيق ٤١-٧٠
الأصول، الإلتزامات، الدخل والمصرف، معيار
التقرير ٤. ٣٧ (ب)، معيار التقرير ٤. تطبيق
٣٠-١٩
التغير في الإفتراضات، معيار التقرير ٤. ٣٧ (ي)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ٣٤-٣٦
التغير في التأمين الإلتزامات، معيار التقرير ٤. ٣٧
(هـ) معيار التقرير ٤. تطبيق ٣٧-٤٠
تطوير الدعوى، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ج)، (٣)،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٢٠-٢٢١، معيار
التقرير ٤. تطبيق ٥٩-٦١، معيار التقرير ٤
المثال ٥
- التركيز في خطر التأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩
(ج) (٢)، معيار التقرير ٤. تطبيق ٥٥-٥٨
تاريخ النفاذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤،
معيار التقرير ٤. ٤٢-٤٤
تصير شرح عن المبالغ، معيار التقرير ٤. ٣٦-
٣٧، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢١١-٢١٤، معيار
المحاسبة ٤. تنفيذ ١٧-٤٠
تنفيذ، معيار المحاسبة ٤. تطبيق ١١-٧١، معيار
التقرير ٤. المثال ٥
خطر التأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ج)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ٢١٧، معيار التقرير ٤. تطبيق
٥١
خطر سعر الفائدة، معيار التقرير ٤. ٣٩ (د)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ٦٢-٦٥
خطر سعر الفائدة بموجب المشتقات الإندماج نية،
معيار التقرير ٤. ٣٩ (هـ)، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ٢٢٣، معيار التقرير ٤. تطبيق ٦٦-٧٠،
المادية، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٠٨-٢١٠،
معيار التقرير ٤. تطبيق ١٥-١٦
مشكلة تضاعف الخصائر، معيار التقرير ٤. إستنتاج
٢٢٢
أهداف إدارة الخطر و السياسات لتخفيف خطر
التأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩ (أ)، معيار التقرير
٤. تطبيق ٤٨
التحليل الصلص، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ج) (١)،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢١٨-٢١٩، معيار
التقرير ٤. تطبيق ٥٢-٥٤
الافتراض المحدد، معيار التقرير ٤. ٣٧ (ج)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ٣١-٣٣
شروط وظروف عقود التأمين، معيار التقرير ٤.
٣٩ (ب)، معيار التقرير ٤. تطبيق ٤٩-٥٠
الخصم، معيار التقرير ٤. ٢٥ (أ)، معيار التقرير
٤. إستنتاج ١٤٥-١٦٥
الفارق بين خطر التأمين والأخطار الأخرى، معيار
المحاسبة ٤. الملحق ب٨-١٧
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. الملحق ب٢١-
٢٤
إلغاء البنود الداخلية، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٩٥-١٩٧
المشتقات الإندماج نية، معيار التقرير ٤. ٧-٩
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٨٨-
١٩٤
تنفيذ معيار التقرير ٤. تطبيق ٣-٤، معيار
التقرير ٤. المثال ٢
القيم المثبة
القياس، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٣٨-١٤٤
أمثلة، معيار التقرير ٤. أمثلة ب١٨-٢١
إنهاء التأمين- للحقوق والالتزامات الطارئة، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ٣٨-٣٩
القيمة العادلة لتأمين الإلتزامات وتأمين الأصول،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦

بيئة المشتقات المالية، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٦٠-٥٥

عقود الخدمات المدفوعة مقدما
المستثنى من نطاق المعيار الدولية لإعداد التقارير
المالية ٤، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٦١ (د)، معيار
التقرير ٤ إستنتاج ٧٤-٧٦

عقود السلع
تطبيق المعيار ٣٢، ٣٢. تطبيق ٢٢-٢٤
تطبيق المعيار ٣٩، ٥-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق
١٠، ٣٩. إستنتاج ٢١-٢٤

عقود الشراء الإيجاري، ٦. ١٧

عقود الضمانة المالية، ٢. ٣٩ (هـ) ٣٩، ٤٧ ج،
٣٩. ٣، اب، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤-١٤
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٢١-٢٣ هـ
للتصرف، معيار التقرير ٤ الملحق ١. ٣٩
الموافقة على تطبيق معيار التقرير ٤، معيار
التقرير ٤. (د)، إستنتاج ١١. ٦٢ (أ)،
عقود التأمين، معيار التقرير ٤. (د)، معيار التقرير
الملحق ب ١٨ (ز)، إستنتاج ١١ (أ) وإستنتاج ٦٢-
٦٨، ٣٩. ٢. (هـ)، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٤-١٤،
٣٩. إستنتاج ٢١-٢٣
المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ٩

علامات تجارية
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٢٠

علاوة إصدار
حساب المولد على السهم، ٢٣. ٢٦-٢٨
لمثلة توضيحية، ٣٣ المثال ٢
علاوة نهاية السنة
الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق
ب-٥. ٦

عملة أجنبية
استخدام القيمة المستخدمة في حساب التدفق النقدي
المستقبلي، ٣٦. ٥٤

عملة التقرير، أنظر العملة الوظيفية؛ عرض العملة

عملة العرض
التصرف، ٢١. ٨
أساس الإستنتاج لمجلس معايير المحاسبة الدولي،
٢١. ١٠-١٤

الأصول المالية المدة للرجوع، معيار التقرير ٤
إستنتاج ١٦٦-١٨٠

الإنعماج ثلث المالية، ٣٩، ٢ (هـ) ٣٩ ٣
الملحق أ تطبيق ٣٩. ١. إستنتاج ٢١-٢٣
تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ٧٥
الإستثناء من إعادة تقييم المعلومات المقارن، معيار
للتقرير ١. ١٣٦
إنخفاض قيمة الأصل للمعاد تقييمه، معيار التقرير
٤. ٢٠

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٠٧-
١٠٨
ضرائب الدخل، معيار التقرير ٤. ن. ١١-١١،
معيار للتقرير ٤ مثال رقم ٥
عقود الإستثمار، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٨٥-
١٨٧

رسوم إدارة الإستثمارات، معيار التقرير ٤. ٢٥
(ب)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٨-١٣٠
إصدارات تعود للمعيار ٣٩، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ١٦٦-١٩٧
إخبار الملاءة للإلتزامات، معيار التقرير ٤. ١٥-
١٩
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤ إستنتاج ٩٤-
١٠٤

الدفع عينا، معيار التقرير ٤ الملحق ب-٥
سياسة القروض، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٢
الإعتراف والقياس، معيار التقرير ٤. ١٣-٣٥
إلغاء الإعتراف، معيار التقرير ٤. ١٤ (ج)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٠٥
المقاصة، معيار التقرير ٤. ١٤ (د)، معيار التقرير
٤. إستنتاج ١٠٦

الأصول للمعاد تأمينها
أرباح وخسائر دفع كسلط إعادة التأمين، معيار
للتقرير ٤. إستنتاج ١٠٩-١١٤
إنخفاض قيمة لـ معيار للتقرير ٤. ٢٠، معيار
للمحاسبة ٤. إستنتاج ١٠٧-١٠٨
الإسترداد والتكزل، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٢٠-١٢١

تأمين الخطر المحدد، معيار المحاسبة ٤ الملحق
ب-٢٢. ٢٨

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٣٠-
٣٧
تفصيل مكونات الإبداع، معيار التقرير ٤. ١٠-١٢
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٤٠-٥٤
تنفيذ، معيار التقرير ٤. تطبيق ٥، معيار التقرير
٤ مثال ٣

الأحداث المستقبلية غير المحدد، معيار للتقرير ٤
الملحق ب-٢. ٤
تمثيل السياسات المحاسبية للتوحيد، معيار التقرير
٤. ٢٥ (ج)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٣١-١٣٧

المعرض، معيار التقرير ٥. ٣١-٣٦، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ٧٣-٧٧، معيار التقرير ٥.
أمثلة تطبيقات إرشادية ٩، ١١
تم التخلي عنها، معيار التقرير ٥
التطبيقات الإرشادية المثال رقم ٩
توقيت وتصنيف ك معيار المحاسبة ٥
إستنتاج ٥٩-٧٢

عمولات الإعلان

الإعتراف بالإيراد ١٨ الملحق ١٢

عمولة

الإعتراف بالإيراد، ١٨. ٨، ١٨ الملحق ١٢-١٣،
١٨ الملحق ١٤ (ج) (١)

عمولة وكالة التأمين

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ ١٣.

فقدت

كإيراد، الإطار ٧٤

قائمة التدفق النقدي، ٧. ٣١-٣٤
الأدوات المالية، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢.
تطبيق ٣٢. ٣٢. إستنتاج ٣٣
الإيراد، ١٨. ٥ (أ)، ١٨. ٣٢-٣٤، ١٨ الملحق أ
٢٠.

فحص انخفاض القيمة

وحدات توليد النقد مع أصول الشراكة، ٣٦. ٣٦-١٠٠
١٠٣
مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٦٩-٧٩
وحدات توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية، ٣٦.
٨٠-٩٩
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٣١-١٧٧
مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٦٢-٦٨
توقيت فحص انخفاض القيمة، ٣٦. ٩٦-٩٩، ٣٦.
إستنتاج ١٧٧-١٧٧
التردد والتوقيت، ٣٦. ٩-١١، ٣٦. إستنتاج ١٧١-١٧٣
الأصول غير الملموسة مع عمر إنتاجي غير محدد،
٣٦. ١٠ (أ)، ٣٨. ١٠٨، ٣٨. ١١٠
تردد وتوقيت الفحص ٣٦. إستنتاج ١٢١-١٢٨
نتيجة للفحص، ٣٦. إستنتاج ١٧٤-١٧٥

فروع

الضرائب المفروضة على الإستثمارات في، ١٢.
٣٨-٤٥، ١٢. ٨ (هـ)، ١٢. ٨٧، ١٢. ٨٧ (ج)

فعالية التحوط

الترجمة لـ، ٢١. ٣٨-٤٧، ٢١. إستنتاج ١٥-٢٣

عملة وظيفية، ٢١. ٩-١٤

التخفيف، ٢١. ٣٥-٣٧

التعريف، ٢١. ٨

الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢١. ١٤، ٢١.
٤٣، ٢٩. ٨، تفسير معايير التقرير ٧. ٣، ٧ إستنتاج
١٥-١٤

أساس الإستنتاج لمجلس معايير المحاسبة لدولي،
٢١. إستنتاج ٤-٩

عمليات أجنبية

الإستبعاد، ٢١. ٤٨-٤٩

العملة الوظيفية، ٢١. ٩-١٤، ٢١. إستنتاج ٤-٩

صافي الإستثمار، ٢١. ٨، ٢١. ١٥

الإعتراف بفروقات الصرف، ٢١. ٢٧-٣٤

ترجمة النتائج لعملة المعرض، ٢١. ٤٤-٤٧، ٢١.
إستنتاج ١٥-٢٣

عمليات البيع وإعادة التأجير، ١٧. ٥٨-٦٦

تنفيذ، ١٧. تطبيق

الإستثمارات العقارية، ٤٠. ٦٧

عمليات العملة الأجنبية

لعملة الوظيفية، ٢١. ٩-١٤، ٢١. إستنتاج ٤-٩

الإعتراف المبني، ٢١. ٢٠-٢٢

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. الملحق ب ٢٩-٣١

الإعتراف بالتبادلات المختلفة، ٢١. ٢٧-٣٤، ٢١.

إستنتاج ٢٤-٢٥

التقرير في بداية تاريخ الميزانية العمومية، ٢١.

٢٣-٢٦

التقرير بالعملة الوظيفية، ٢١. ٢٠-٣٧

الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكونات العملة

الأساسية ٣٩. تطبيق أمثلة وإجابات القسم هـ. ٢٠٣

عمليات المقايضة (المبذلة)

التي تنطوي على خدمات إعلانية، للتفسير - ٣١

عمليات تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ١٣-١٧

المثال، ٣١. ١٤

القوائم المالية، ٣١. ١٥-١٧

عمليات متوقفة

التعريف، معيار التقرير ٥ الملحق أ إستنتاج ٥٩-٧٢

الإفصاح عن ضريبة المصاريف، ١٢. ٨١ (ج)

التقييم، ٣٩، ١٠٥-١١٣، ٣٩، إستنتاج ١٣٦-١٣٦

ب

٣٩. تنفيذ القسم و. ٤. ٤

التقييم على أساس تركمي ٣٩. تطبيق القسم و. ٤. ٢

افتراض فاعلية التحوط كاملة ٣٩. تطبيق القسم

و. ٤. ٧

مخاطر انتمان النظر، ٣٩. تطبيق القسم و. ٤. ٣

التعريف، ٣٩. ٩

التحوط على أساس ما بعد الضرورية، ٣٩. تطبيق

القسم و. ٤. ١

التطبيقات الإرشادية، ٣٩. تطبيق القسم و. ٤. ١-

٥. ٤. ٧

فاعلية التحوط : للتخلص بنسبة أقل من ١٠٠%

٣٩. تطبيق القسم و. ٤. ٥

فنادق

أي من المستثمر أو المالك شغل الممتلكات، ٤٠.

١٢-١٣، ٤٠ ب ٣٧

قائمة للنخل

البنوك، ٣٠. ٩-١٧

عرض المائد على السهم، ٣٣. ٦٦-٦٩

مثال توضيحي، ٣٣. معيار للتقارير ١٢

العناصر، الإطار ٤٨. الإطار ٧٢٠

الإقتصاديات ذات لتضخم المرتفع، ٢٩. ٢٦. ٢٩.

٣٠.

ضرائب الدخل، ١٢. ٥٨-٦٠

المعلومات الواجب عرضها، ١. ٨١-٨٧

حقوق الأقلية، ١. ٨٢ (أ) ، ١. إستنتاج ١٩

للعرض، ١. ٧٨-٩٥

قابلية للمقارنة

البيانات المالية، الإطار ٣٩-٤٢

التطبيق للمرة الأولى - معيار التقارير، معيار

للتقرير ١. إستنتاج ١٠-٩

قروض

الإعتراف بإيراد رسوم الخدمات المالية المحتسبة

أ- ١٨ الملحق أ. ١٤ (ب)، ١٨ الملحق أ. ١٤

(ج) (٧)-(٣)

قروض ونعم مدينة

ودائع البنوك في بنوك أخرى، ٣٩. تنفيذ القسم ب.

٢٣

للتعريف، ٣٩. ٩، ٣٩. ٦٤ (أ)، ٣٩. الملحق أ

تطبيق ٢٦، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٢-٢٣

لحوات حقوق الملكية، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ٢٢

القياس ٣٩. ٦٤ (أ)

قروض ونعم مدينة ونعم دفنة، ٣٢. تطبيق ٤

(ج)

كمصروف، الإطار ٨٧-٨٠

الأدوات المالية، ٣٢. ٢، ٣٥-٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧،

٣٢. إستنتاج ٣٣

غير محقق، الإطار. ٨٠

قطاع، الإطار. ٢١

قطاع الأصول

للتعريف، ١٤. ٩، ١٤. ١١

مدد التقارير، ١٤. ٣١-٣٢، ١٤. الملحق أ-ج

قطاع مدد التقرير، ١٤. ٣٤-٤٣، ١٤

للملحق أ

تعريف، ١٩. ٩، ١٤. ١٥

للتوضيح، ١٤. ٢٦-٤٣

قطاعات جغرافية، الإطار. ٢١

للتعريف، ١٤. ٩، ١٤. ١٥

إعداد التقارير، ١٤. ٣١-٣٢، ١٤. الملحق أ-ج

قطاعات صناعية، الإطار. ٢١

قياس

عناصر البيانات المالية، الإطار. ٩٩-١٠١

الأدوات المالية، ٣٩. ٤٣-٧٠، ٣٩. الملحق أ تطبيق

٦٤-٩٣

للتعريف، ٣٩. ٩

إلغاء الاختلافات من المبادئ المحاسبية المقبولة

صوما في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١

قياس لقيمة لعادلة، ٣٩. ٤٨-٤٩، ٣٩. الملحق أ

تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج ٩٥-١٣٠

الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥-٥٧، ٣٩. إستنتاج

٢٢١، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٣. ١-٣. ٤

إنخفاض للقيمة وعدم القدرة على الحصول الأصول

المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٨٤-

٩٣، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣٠، ٣٩. تنفيذ القسم

هـ. ٤. ١-١٠. ١٠

إرشادات التنفيذ، ٣٩. تنفيذ القسم، هـ. ٤-١. ١٠

إعادة لتصنيف، ٣٩. ٤٥٠٠

للموثوقية، الإطار ٣٨، ٦٨

القيمة المضافة للقائمة

خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٠. ١

قيمة حالية

أساس للقياس، الإطار. ١٠٠-١٠١

قياس القيمة المستعملة، ٣٦ الملحق أ، ٣٦. إستنتاج ٨٠-٤٠

قيمة عائلة

الأصول البيولوجية، ٤١، ٩-٣٣
أساس الإستنتاج، ٤١، إستنتاج ١٣-٣٧
التعريف، ٣٩، ٩، الملحق أ تطبيق ١٣٣-٣٣٣،
٣٩، إستنتاج ٧٧-٧٨
المشتقات الانتماء نية، ٣٩، ٩، ١١١-١٣، للملحق
أ تطبيق ٤-٤٤
الأصول والالتزامات المالية، معيار التقرير ٧-٢٥-
٣٩، معيار التقرير ٧-٢٦، إستنتاج ٣٩-٤٨، ٣٩-٤٨-
٤٩

الأصول البيولوجية، إرشادات التطبيق، ٣٩
الملحق، أ تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩، إستنتاج ٩٥-١٣٠
تعريف المعيار ٢، ٦-٧
تعريف المعيار ٣٢، ٣٢، ١١
إستثمار الأموال، ٣٩، إرشادات التنفيذ ٣٩.
إرشادات التنفيذ القسم هـ-٢، ١
الاستثمارات العقارية، ٤٠، ٣٣-٥٥، ٤٠، ب-٤٠-٦٥
الحيازات الكبيرة، ٣٩، إرشادات للتنفيذ القسم
هـ-٢، ٢

التطبيق للمرة الأولى معيار التقارير ، معيار
التقرير ١٣١ (ب)، معيار التقرير ١٤٠، ١٤٠، معيار
التقرير ١٦٠-١٦٠، معيار التقرير ١٠٠، ٤٤، معيار
التقرير ١٠٠، إستنتاج ٤١-٤٧، ٤٠، ١٠٠، إستنتاج ٩٥
للخيار، ٣٩، (ب)، ٣٩، ١١-١٣، ٣٩، ١٠٥-
١٠٥، ١٠٥، الملحق أ تطبيق ٤-٤٤، تطبيق ٣٣-
٣٣، ٣٩، إستنتاج ٧١-٩٢
تقييم التقنية، ٣٩، ٤٨

قيمة قبيلة للتحقيق

أساس القياس، الإطار ١٠٠-١٠١

كفالات

لمستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية ٤، معيار المحاسبة ٤، ٤ (أ)، معيار
المحاسبة ٤، إستنتاج ٦١ (ب)، معيار المحاسبة ٤
إستنتاج ٦٩-٧٢
المخصصات، ٣٧ الملحق ج ١ و ١.٥

كندا

الدفع على أساس الأسهم، معيار المحاسبة . إستنتاج
٢٨١-٢٨٢

لجنة معايير التقارير أنظر لجنة تفسيرات التقارير
المالية الدولية

جدول أعمال اللجنة، مقدمة تفسيرات معايير التقرير،
٢٦-٣٠

صلاحيات لجنة تفسيرات معايير التقرير، مقدمة
تفسيرات معايير التقرير، ٨-١٠
أسلوب العمل، مقدمة معيار التقرير ١٩، مقدمة
تفسيرات معايير التقرير، ٣١-٣٧
الرقابة، مقدمة تفسيرات معايير التقرير، ٤٠-٤١
توضيح بلود جدول الأعمال، مقدمة تفسيرات معايير
التقرير، ٢٣-٢٥
الإجتماعات والتصويت، مقدمة تفسيرات معايير
التقرير، ١٧-٢٢
العضوية، للنظام ٢٣-٣٦، مقدمة تفسيرات معايير
التقرير، ٢، مقدمة تفسيرات معايير التقرير، ١١-١٦
المسؤوليات، مقدمة تفسيرات معايير التقرير، ٣-٧
أنظر أيضاً للتفسيرات الفردية بموجب تفسيرات
معايير التقرير

مؤجرون

الإيجار التمويلي
الإيجار للشخصي، ١٧، ٣٣-٣٥
عمليات البيع وإعادة للتاجر، ١٧، ٦٦

مؤسسات تعاونية

محاسبة أسهم الأعضاء، لجنة تفسيرات معايير
التقرير ٢
عرض قائمة الدخل والميزانية العمومية، ٣٢.
إستنتاج ٨-٧، ٣٢، أمثلة توضيحية. ٣٢-٣٢

المؤسسة المغفارة يرأس المال،
لمستثنى من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١، ٣١.
(أ)، ٣١، إستنتاج ٤-١٥

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية أنظر (لجنة
معايير المحاسبة)

مؤشر الأسعار

مؤشر الأسعار العام في الإقتصاديات ذات التضخم
المرتفع، ٢٩، ٣٧

مادة

تحريف، ٨، ٥
الأخطاء، ٨، ٤١-٤٢
تعريف المعيار ١، ١١-١٢

مادية، ٨، إستنتاج ٢٠-٢٢

والإكتمال، الإطار ٣٨
التأثير على المعلومات ذات العلاقة، الإطار ٢٩-
٣٠

عرض البيانات المالية، ١، ٢٩-٣١
للتقارير المالية المرحلية، ٣٤، ٣٢-٢٥

الإعتراف بعناصر في البيانات المالية، الإطّار

تحوط للتدفق النقدي، ٣٩، ٩٥-١٠١
توثيق توقيت العملية المتوقعة، ٣٩ تطبيق القسم

١١.٣.٥
الإنزلاق المؤكد بشرام بضاعة بصلة لجينية، ٣٩
تطبيق القسم ١.٥.٥

للتدفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت، ٣٩
تطبيق القسم ١.٣.٥

العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة ٣٩.
تطبيق ٤.٥.٥

تحوط للتدفق النقدي: إعادة استثمار الأموال التي يتم
تحويلها من الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ

الإستحقاق ٣٩. تطبيق ١١.٢.٥
تحوط للتدفق النقدي: الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة

ثابتة ٣٩. تطبيق ٢.٢.٥
إرشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم ١.٥.٥-٥.٥

قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة
الدين، ٣٩. تطبيق القسم ٥.٥.٥

الموجودة للنقدية غير المشقة والطلوبة النقدية غير
المشقة المستخدمة كأداة تحوط ٣٩. تطبيق القسم

١.٥.٥
أداء أداة التحوط، ٣٩. ت. إ القسم ٥.٥-٢.٥

إعادة استثمار للتدفقات النقدية ذات سعر فائدة ثابت،
٣٩. ت. إ القسم ٢.٣.٥

قائمة للتدفق النقدي، ٣٩. ت. إ القسم ٢.٥
اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار

الفائدة بالصافي ٣٩. ت. إ القسم ٢.٦.٥
مركز الودائع غير الملموسة، ٣٩. تطبيق القسم

٣.٢.٥
التعريفات العائدة لـ ٣٩. ٩

التخصيص عند بداية التحوط، ٣٩. تطبيق القسم
٩.٣.٥

تحوطت القيمة العادلة، ٣٩. ٨٩-٩٤
تقدير الانخفاض في القيمة، ٣٩. تطبيق ٤.٤.٥

الموجودة المقيمة بالكلفة، ٣٩. تطبيق ٥.٦.٥
اعتبارات تطبيق خطر سعر الفائدة، ٣٩. إستنتاج

١٧٣-٢٢٠
الاعتبارات عند معاملة تحوط العمليات المتوقعة كـ،
٣٩. إستنتاج ١٤٦-١٤٨

المخزون، ٣٩. تطبيق القسم ٦.٣.٥
المخاطر التي قد تؤثر على الدخل المعلن، ٣٩.

تطبيق ١٣.٢.٥
أداة الدين ذات سعر فائدة متغير، ٣٩. تطبيق

القسم ٥.٣.٥
الأدوات المالية، ٣٢. ٥٦-٥٩، ٣٩. ٨٥-١٠٢،

٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠٢-١٠٤
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة

الأولى، معيار التقرير ١. ٢٨-٣٠، معيار التقرير
١. إستنتاج ٧٥-٨٠، معيار التقرير ١. تطبيق

٦٠-٦١
العمليات المتوقعة، ٣٩. تطبيق القسم ٧.٢.٥

مبادئ محاسبية مقبولة عموماً في الولايات المتحدة
محاسبة الأسهم للصدارة للموظفين

(مجلس ممارسات التدقيق ٢٥)، معيار المحاسبة
٢٠. إستنتاج ٢٧٢-٢٧٥

محاسبة لتعويضات على أساس الأسهم
بيان معايير المحاسبة الدولية (١٧٣)، معيار

المحاسبة ٢. إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦
إلغاء الفروقات المحددة في المعيار ٣٩، ٣٩.

إستنتاج ٢٢١
انظر أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية

مبادلة العملة، ٣٢. تطبيق ١٥

مبلغ قابل للإستهلاك، ١٦. ٥٠-٥٦، ١٦. إستنتاج
٢٨-٢٩

التعريف، ١٦.٦

مبيعات

كبير، الإطّار ٧٤

مجلس المعايير الاستثماري

الوظائف، النظام ٣٨-٤٠، مقدمة معيار التقرير
٣

مجلس معايير المحاسبة الدولية

محاسبة الأدوات المشتقة وتحوط النشاطات، (بيان
معايير المحاسبة الدولية ١٣٣)، ٣٩. إستنتاج ١٣٣-

١٣٥، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
محاسبة لتعويضات القائمة على أساس الأسهم، (بيان

معايير المحاسبة الدولية ١٤٤)
حساب تخفيض القيمة أو التصرف بالأصول طويلة

الأجل (بيان معايير المحاسبة الدولية ١٤٤)
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٥، معيار التقرير

٥. إستنتاج ٨٥-١
خلفية، مقدمة معايير التقرير ١-١٥

المدير التنفيذي، النظام ٤١-٤٣
معايير العضوية، للنظام الملحق ٨-١

الوظائف، النظام ١٩-٣٣
الأعضاء، للنظام ١٩-٢٠

الأهداف، مقدمة معايير التقارير ٦
الهيكل، للنظام ١٩-٣٣

المنشورات الفنية، للنظام ٣١-٣٣

محاسبة للتحوط

تعديلات الأساس، ٣٩. ٩٧-٩٩، ٣٩. إستنتاج
١٥٥-١٦٤، ٣٩. إستنتاج ٢٢ (ي)-(ز)

مادي، الإطار . ١٠٤، الإطار . ١٠٦، الإطار . ١٠٩

مخاطر الائتمان

التعريف، معيار التقرير ٧ الملحق أ
الإفصاح، معيار التقرير ٧-١١، ٣٦-٣٨، وتقرير ٧
الملحق ب ٩-١٠، وتقرير إستنتاج ٧٤٩-٥٦،
وتطبيق ٢١-٢٩، ٣٢، ٤٧، ٣٢، ٥٠

مخاطر السوق

تعريف، معيار التقرير ٧ الملحق أ
الأدوات المالية، معيار التقرير ٧، ٤٠-٤٢، معيار
التقرير ٧ الملحق ب ١٧-٢٨، معيار التقرير ٧
إستنتاج ٥٩-٦٤، معيار التقرير ٧، تنفيذ ٣٢-٤٠

مخاطر السيولة

الأدوات المالية، ٣٢، ٥٢ (ج)

مخاطر العملة

التعريف، معيار التقرير ٧ الملحق ب ٢٣-٢٤
الأدوات المالية، معيار التقرير ٧ الملحق ب ٢٣-٢٤
للمعاملات المتوقعة لدخل المنشأة، ٣٩، ٨٠، ٣٩،
١٠٨-١٠٨ ب

٣٩ الملحق أ تطبيق ١٩٩-٩٩، تطبيق ١٣٣

مخاطر العملة الأجنبية، انظر مخاطر العملة

مخاطر متعلقة بالمعاملات

الأدوات المالية، معيار التقرير ٧، إستنتاج ٦٥

مخزون

المنتج الزراعي، ٢-٢، ٢-٢، ٢٠
الأصل البيولوجي، ٢-٢، ٢-٢، ٢٠
عقود إنشاء العمل إنمجان ن مراحل المستثنى من
المعيار ٢، ٢، ٢٠
التكلفة، ٢٠، ٢٧-١٠

معادلة التكلفة، ٢-٢٣، ٢٧، ٢-٢، إستنتاج ٩-٢٣

تكلفة التحويل، ٢-١٢، ١٣

تكلفة الشراء، ٢، ١١

الإفصاح، ٢-٣٦، ٣٩

تحوط للقيمة المعادلة، ٣٩، تنفيذ القسم و. ٣، ٦
الأدوات المالية المستثناء من معيار المحاسبة الدولي
٢، ٢، ٢

عمليات العملة الأجنبية، ٢٠، ٢٥

تعريف للمعيار ٢، ٦-٧

التقارير المالية المرحلية، ٣٤ للملحق ب ٢٥-٢٦،

٣٤ للملحق ج

التقليص، ٣٣-٩

صافي القيمة الممكن تحقيقه، ٢-٦، ٧-٢، ٢٨-٣٣

الإعتراف كمصروف، ٢-٣٤، ٣٥

التعريف، ٩، ٣٩

تحويلات التشفير النقدي لعملة أجنبية ٣٩. تطبيق
القسم و. ٣. ٤

تحويلات للعملة الأجنبية ٣٩. تطبيق للقسم و. ٣. ٣
عدم فاعلية التحويلات نظر عدم فاعلية التحويلات
المخاطر على مستوى كامل المشروع ٣٩. تطبيق
القسم و. ٦. ٦

بنود التحويلات/نظر بنود التحويلات

للتحويلات لصالح الاستثمار، ٣٩، ١٠٢

للتحويلات لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية
٣٩. تطبيق للقسم و. ٢. ٤

التحويلات باستخدام العقود الداخلية، ٣٩. إستنتاج
١٦٥-١٧٢، ٣٩. تطبيق للقسم و. ٧. ١٥-١٦
للتعرف على العملية المتوقعة للتحويلات لها، ٣٩.

تطبيق للقسم و. ٣. ١٠

إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تطبيق للقسم الإطار ٣-٣.

١١

مخاطر سعر الفائدة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١١٤-
١٣٢

إعتمادات تطبيق محاسبة للقيمة العادلة، ٣٩. إستنتاج
١٧٣-٢٢

التحويلات الداخلية، ٣٩. إرشادات للتنفيذ هـ ١. ٤-
٧. ١

إدارة مخاطر سعر الفائدة في المنشآت المالية، ٣٩.
تطبيق للقسم و. ٦. ١

للتحويلات لصالح الأصول والائتمانات، ٣٩. تطبيق
القسم و. ٢. ٢١

ليست إنمجان ن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢١،
٢١، ٥، ٢١، ٢٧

الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف
مستقبلي، ٣٩. تطبيق للقسم و. ٦. ٤

الموجودة المالية للقبلة للدفع المبيع ٣٩. تطبيق
القسم و. ٢. ١٢

تصنيف التحويلات بأثر رجعي، ٣٩. تطبيق للقسم
و. ٣. ٨

محاسبة التحويلات: خطر عدم تحقق عملية ٣٩. تطبيق
القسم و. ٢. ٨

مؤشر الأسهم ٣٩. تطبيق للقسم و. ٢. ٢٠
استخدام اعتمادات الأدوات المالية، ٣٩. إستنتاج
١٤٤-١٤٥

محاسبة تاريخ المتاجرة، ٣٩. تطبيق لسئلة وإجابات
ب. ٣٢

المبالغ للواجب تسجيلها مقابل البيع، ٣٩. تطبيق
لسئلة وإجابات د. ٢

محافظة على رأس المال

مفاهيم الب الإطار . ١٠٤، ١١٠، الإطار ١٠٨

مالي، الإطار . ١٠٤، الإطار . ١٠٦، ١٠٧

استعمال إلى ٣٧. ٦١-٦٢
الإنتماءات، ٣٧ الملحق ج. ١، ١. د.
إزالة، تفسير لجنة معايير التقرير ٦. ٧-٩، تفسير
لجنة معايير التقرير ٦. إستنتاج ٢-١

مدين، الإطار ٨٥.

مراجعة مالية
المحتوى، ٩. ١

مساعدات حكومية
مساعدة بدون قيمة، ٢٠. ٣٤-٣٦
التعريف، ٢. ٢٠
الإفصاح، ٢٠. ٣٩
البنية التحتية، ٢٠. ٣٨
القروض بدون فائدة، ٢٠. ٣٧

ممنجرون
الإيجار الترميمي، ١٧. ٢٠-٣٢
الإيجار لتشيدي، ١٧. ٢٣-٣٥
عمليات البيع وإعادة للتجديد، ١٧. ٦٦

مستثمر
مستخدمي البيانات المالية، الإطار ٩. ١٠

مستخدمي البيانات المالية
البيانات المالية البنك، ٣٠. ٦-٧
أسس الإنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٧-٨
قلت إلى الإطار ٩.
الإدارة كمستخدم ومد، الإطار ١١.

مستخرجت صناعية، نظير إكتشاف وتقييم الأصول
مستقبل، ٣٢. تطبيق ١٥

مسودات العرض
أسلوب العمل، مقدمة المعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية ٢٢

مشاريع الإستثمار المشترك، ٣١. ١-٥٩، ٣١
الملحق
قفلية تطبيق المعيار ٣٢ للحصص في، ٣٢. ٣٢.
٤)
المنشآت الزميلة، المكتسب من، ٣١. ٩.
قائمة للتدفق النقدي، ٧. ٣٨

مخصصات
التغير في، ٣٧. ٥٩-٦٠
إغلاق قسم، ٣٧ الملحق ج. ٥-١٥
الأرض الملوثة، ٣٧ الملحق ج. ١٢-٢٢
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة
والإلتزامات المعاملة، ٣٩. ٤٨-٥٠، ٣٧ الملحق
٢. د

محاسبة للتغير في، تفسير لجنة معايير التقرير ١. ١-
١٠، تفسير لجنة معايير التقرير ١. مثال ١-١٨،
تفسير لجنة معايير التقرير ١. إستنتاج ٣٣-١
التعريف، ٣٧. ١٠
الإفصاح، ٣٧. ٨٤-٩٢، ٣٧ الملحق أ، د
إستثناءات الإفصاح، ٣٧. ٩٢، ٣٧ الملحق د. ٣.
المستثنى من الإلتزامات الأخرى، ٣٧. ١١
الإيداع، تفسير لجنة معايير التقارير ٣. ٨، تفسير
لجنة معايير التقارير ٣. إستنتاج ٢٢-٢٥
الأحداث المستقبلية، ٣٧. ٤٨-٥٠
للخسائر التشغيلية المستقبلية، ٣٧. ٦٤-٦٥
الإستبعاد المتوقع للأصول، ٣٧. ٥١-٥٢
للكفالات، ٣٧ الملحق ج. ٩
الأحداث القضائية، ٣٧ الملحق ج. ١٠
المتطلب القانوني لتكيب فترات دخن، ٣٧ الملحق
ج. ٦

الإلتزامات كـ الإطار ٦٤.
لقياس، ٣٧. ٢٦-٥٢
الأحداث المازمة، ٣٧. ١٧-٢٢، تفسير لجنة معايير
التقرير ٦. ١-٢، تفسير لجنة معايير التقرير ٦. ٨-
٩، تفسير لجنة معايير التقرير ٦. إستنتاج ٢-١٠
الحقل النفطي في عرض البحر، ٣٧ الملحق ج. ٣٠
العقد المرق، ٣٧. ٦٦-٦٩، ٣٧ الملحق ج. ٨.
الأحداث السابقة، ٣٧. ١٧-٢٢، تفسير لجنة معايير
التقرير ٦. ١-٢، تفسير لجنة معايير التقرير ٦.
إستنتاج ٦

للتدفق الصلار المحتمل للمورد المجسدة للمنافع
الاقتصادية، ٣٧. ٢٣-٢٤
الإلتزامات الحالية، ٣٧. ١٥-١٦
لقيمة الحالية، ٣٧. ٤٥-٤٧
التقدير الموثوق به للالتزام، ٣٧. ٢٥-٢٦
الإعتراف، ٣٧. ١٤-٢٦، ٣٧ الملحق من أ-ج
الإعتراف بالتقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق
ب. ٣-٤، ٣٤ الملحق ج. ٣
سياسة إعادة التمويل، ٣٧ الملحق ج. ٤
التعويضات، ٣٧. ٥٣-٥٨، ٣٧. ٨٥ (ج)، ٣٧
الملحق أ
العلاقة مع الإلتزامات المحتملة، ٣٧. ١٢-١٣
الترميم والصيانة، ٣٧ الملحق ج. ١١-١١ ب
إعادة الهيكلة، ٣٧. ٧٠-٨٣
إعادة التدريب الموظفين، ٣٧ الملحق ج. ٧
تحديث الإفصاحات حول الظروف في تاريخ
الميزانية العمومية، ١٠. ١٩-٢٠

الإنترنات الطارئة المنصَح عنها من قبل المنشأة،
٣٩. ٥٤
للتسويات التعاقدية، ٣٩. ١٢-٩
الضرائب الموجبة على الحصص في، ١٢. ٣٨-
٥٥، ١٢. ١٢ (٣)، ١٢. ٨٧، ١٢. ٨٧ ج
الإقصاص من قبل المنشأة، ٣٩. ٥٤-٥٧
العائد على السهم، ٣٣. ٤٠
تنفيذ، ٣٣ للملحق ١١-١٢
المستلتي من لطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية ٣. ٣ (أ)، معيار للتقرير ٣ إستنتاج ١٧-٢٣
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١ ٢٤-٢٥، معيار التقرير
١. إستنتاج ٥٩-٦٣
أشكال الب، ٣٩. ٧
المشروع المشترك، ٣٩. ٨
رسوم الإدارة المحتسبة كمصروف، ٣٩. ٥٢-٥٣
المساهمات النقدية لنهاية السنة، ٣٩. إستنتاج ١٥
المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع
مشترك، للتفسير-١٣
إلصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٨ (هـ)
التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في
البيانات المالية للمستثمر، ٣٩. ٥١-٥٧
القيود المترتبة طويلة الأجل التي تضاعف القدرة على
نقل الأموال للمستثمر، ٣٩. إستنتاج ١٤
لتحكم المشترك الموقت، ٣٩. إستنتاج ١٣
العمليات ما بين المنشأة و المنشأة المشتركة، ٣٩.
٤٨-٥٠، للتفسير-١٣
انظر أيضاً الأصول تحت السيطرة المشتركة؛
للمنشات تحت السيطرة المشتركة؛ العمليات تحت
السيطرة المشتركة

مشكلات العملة الأجنبية

يؤاخذ على حجم المبيعات، ٣٩. تطبيق أسئلة
وإجابات القسم ب. ٨
مبثلة، ٣٩. ١٠، الملحق أ تطبيق ٣٣ (ج)-
(د)، ٣٩. إستنتاج ٣٧-٤٠
عملة للتجارة الدولية، ٣٩. تطبيق القسم ج. ٩
مخصصات العملة الأجنبية غير ذات العلاقة، ٣٩.
تطبيق القسم ج. ٨
الأرباح والخسائر، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٨٣

مشكلات إدماج نية، ٣٩. ٢ (هـ)، ٣٩. ١٠-١٣،
٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٣
محاسبة السندات القابلة للتحويل، ٣٩. تطبيقات
إرشادية. القسم ج. ٣
الدين أو حقوق الملكية للعقد المضيف، ٣٩ تطبيق
للقسم ج. ٥
حواجز حقوق الملكية، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات ج. ٤
للقائمة العادلة، ٣٩. ١١-١٣، ٣٩. الملحق أ تطبيق
١٣-٣٣، ب. ٣٩. إستنتاج ٧٧-٧٨

مشكلات، ٣٢. تطبيق ١٥-١٩
التعريف، ٣٩. ٩، الملحق أ تطبيق ٩-١٢،
٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب. ٧-١٠
إندماج نية، ٣٩. ٢ (هـ)، ٣٩. ١٠-١٣،
الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٣
إرشادات لتنفيذ ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ج. ١٠-
١١
أسئلة، ٣٩ للملحق أ تطبيق ٩، ٣٩. تنفيذ أسئلة
وإجابات القسم ب. ٢
عقود للعملة الأجنبية على أساس كمية البيع، ٣٩.
تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب. ٨
الألوات المحتوية على مشكلات إدماج نية، ٣٩
الملحقاً تطبيق ١٢٣-١٣٣ ب
سعر مبادلة للفائدة، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم
ب. ٣-٥
حساب الهامش، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات القسم ب.
١٠
مقاصلة للقروض، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات ب. ٧
إعادة دفع العقود الأجلة، ٣٩. تنفيذ أسئلة وإجابات
للقسم ب. ٩

مشكوك فيه، الإطار. ٣٧
الحجز المخفي، الإطار. ٣٧

مصادر معنية

التعريف، معيار التقرير ٦ الملحق أ، معيار التقرير ٦،
إستنتاج ١٦
انظر أيضا إستكشاف وتقيم الأصول

مصاريف القطاع
التعريف، ١٤. ١٦-١٨

مصاريف، الإطار . ٦٩-٧٣
عناصر في لبيقات المالية، الإطار . ٧٠، الإطار .
٨٠-٧٨

تعريف الإطار، الإطار . ٧٠
الإعتراف، الإطار . ٩٤-٩٨

معايير دولية لإعداد التقارير المالية (معايير
التقارير)

التطبيق، مقدمة - المعيار التقارير ٢٠-٢٢
مطروحة القوائم، مقدمة - المعيار التقارير ١٦،
١٩. ٣٤، ١٤. ١

مطروحة مع ١٠. ١٣-٢٢، ١. إستنتاج ٤-١١
للتعريف، ١. ١١، ٨. ٥

إنقزل من ١. ١٧-٢٠، ١. إستنتاج ٤-١١
الإعتراف بمظاهر التضليل في المطروحة، ١. ٢١-
٢٢

أسلوب العمل، مقدمة - المعيار التقارير ١٨-١٩
تصير الإنقزال من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

في الولايات المتحدة السابقة إلى المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية، معيار التقارير ١. ٣٨-
٤٦، معيار التقارير ١. إستنتاج ٩١-٩٦، معيار

التقارير ١. تطبيق ٦٣-٦٥
التطبيق للمرة الأولى، معيار التقارير ١. ٤٧-٤٨،
معيار التقارير ١ الملحق أ-ج

للمسابقات المحاسبية، معيار التقارير ١. ٧-١٢
الأصول المالية المتوفرة للبيع، معيار التقارير ١.
٢٥، معيار التقارير ١. إستنتاج ٨١-٨٣

إنمراج الأعمال، معيار التقارير ١. ١٤-١٥،
معيار التقارير ١ الملحق ب، معيار التقارير ١
إستنتاج ٣١-٤٠، معيار التقارير ١. تطبيق ٢٢

قليلية للمقارنة، معيار التقارير ١. إستنتاج ٩-١٠
المعلومات المقارنة، معيار التقارير ١. ٣٤،
معيار التقارير ١. ٣٦-٣٧، معيار التقارير

١. إستنتاج ٨٥-٨٩
مكونات القوائم المالية، معيار التقارير ١. ٢٣،
معيار التقارير ١. إستنتاج ٥٦-٥٨ معيار

التقارير ١. تطبيق ٣٥-٣٦
النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية التي يجب تطبيقها، معيار التقارير ١.
إستنتاج ١١-١٥

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية،
معيار التقارير ١. ٢٧-٢٧

مكونات القوائم المالية، معيار التقارير ١. ٢٣،
معيار التقارير ١. إستنتاج ٥٦-٥٨ معيار

التقارير ١. تطبيق ٣٥-٣٦
النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية التي يجب تطبيقها، معيار التقارير ١.
إستنتاج ١١-١٥

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية،
معيار التقارير ١. ٢٧-٢٧

- المنشآت التابعة، المنشآت الزميلة، والمنشآت المشتركة، معيار التقارير ١. ٢٤-٢٥، معيار التقارير ١. ٥٩-٦٣
- المعلومات المفيدة للمستخدمين، معيار التقارير ١. ٨-٧
- التفسيرات، مقدمة إلى معيار التقارير ١٥، ١٩
- التفسيرات المتساوية للمعيار في الوضع، ٨. ١٥
- إستنتاج ٢٣
- لغة النص، مقدمة معيار التقارير ٢٣
- النطاق والسلطة، مقدمة إلى معيار التقارير ٢٠-٢٢
- التوقيت، مقدمة المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠-٢٢
- نظر أيضاً الأصول الفردية بموجب معيار التقارير الدولي، والمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية
- معيار المحاسبة الدولية
- المعالجة البديلة المسموح بها، مقدمة إلى معيار التقارير ١٢-١٣
- مقاييس المساحة، مقدمة معيار التقرير ١٢-١٣
- للمقارنة مع، الإطار ٤٠، ١. إستنتاج ٤-١١، ٣٤
- ١٩
- التوافق مع، الإطار ٤٠، ١. ١٣-٢٢، ١. إستنتاج ٤-١١، ٢٤
- التعارض مع الإطار، ٣.
- التطبيق للمرة الأولى، انظر للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، (معيار التقارير)
- انظر أيضاً المعايير الفردية بموجب معايير المحاسبة الدولية، والمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية
- محل التبادل الأجنبي، تأثير التغير في ٢١. ٢٢-٧
- التفسير ٧
- قائمة التدفق النقدي، ٧. ٢٥-٢٨
- التغير في العملة الوظيفية، ٢١. ٣٥-٣٧
- الضرائب المضافة للإلتزامات، ١٢. ٤١، ١٢. ٧٨، ٢١. ٥٠
- الإفصاح، ٢١. ٥١-٥٧
- إستبعاد العمليات الأجنبية، ٢١. ٤٨-٤٩
- تحوط القيمة المعادلة للأصول المقاسة عند التكلفة، ٣٩. تطبيق، أسئلة وإجابات ط. ٥
- تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١، ٢١-٢٢، معيار التقرير الملحق ب، إستنتاج ٥٣-٥٥، تطبيق ٢١
- للعلة الوظيفية، ٢١. ٩-١٤، ٢١. ٢٠-٣٧، ٢١. ٩-٤
- الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢١. ١٤، ٢١. ٤٣، ٢٩. ٨، ٢٩. ٣٤، ٢٩. ٣٥
- عرض العملة، ٢١. ٨، ٢١. ٣٨-٤٧
- الإعتراف بتبادل الاختلاف، ٢١. ٢٧-٣٤
٢١. ترجمة العمليات الأجنبية للتشغيلية، ٢١. ٤٤-٤٧، ٢١. إستنتاج ١٥-٢٣
- فورقت الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع لأجنبية: حقوق ملكية أو الدخل، ٣٩. تطبيق، أسئلة وإجابات ط. ٣
- مخاطر العملة الأجنبية، انظر مخاطر العملة
- معلومات
- القوائم المالية كمصدر، الإطار ٩-١١
- معلومات المقارنة
- عرض للبيانات المالية، ١. ٣٦-٤١، ١. إستنتاج ٣٨-٤٠
- التطبيق للمرة الأولى- معيار التقارير، معيار التقرير ١. ٣٤، معيار التقرير ١. ٣٦-٣٧، معيار التقرير ١. إستنتاج ٨٥-٨٩
- إعادة العرض المتعلقة بالماضي، ٨. ٤٢
- إندماج الأعمال، معيار التقرير ٦٣-٦٤، معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٦٤-١٦٩، معيار التقرير ٨-٩
- أمثلة توضيحية ٨-٩
- معيار التقارير ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة، الإطار ١. ١-٤٧، معيار المحاسبة ١ للملاحق من أ-ج
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ١. ١-٩٦
- تعريف البنود، معيار التقرير ١ الملحق أ
- تاريخ للنفاذ، معيار التقرير ١٧٤
- الإرشادات حول التنفيذ، معيار التقرير ١ تطبيق ١-٦٥
- النطاق، معيار التقرير ٢١-٥
- معيار التقرير ٢-٧ الملحق على أساس الأمم، معيار المحاسبة ١-٢، ٦٠-٦٠، معيار التقرير ٢ للملاحق أ-ج
- إرشادات التنفيذ، معيار التقرير ٢. الملحق ب
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٧. إستنتاج ١-٣٣
- تعريف البنود، معيار التقرير ٢ الملحق أ
- تاريخ للنفاذ، معيار التقرير ٢. ٦٠
- أمثلة توضيحية، معيار التقرير ٢. تطبيق ٩-٢٣
- إرشادات التنفيذ، معيار التقرير ٢. تطبيق ١-٢٣
- مكتكدم نأ للتطبيق للمرة الأولى لمتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١. ٢٥-٢٥ج
- النطاق، معيار التقرير ٢-٦، معيار التقرير ٧. ٧-٢٨
- إستنتاج ٧-٢٨
- أحكام إنتقالية، معيار التقرير ١. إستنتاج ٣٦، معيار التقرير ٢. ٣٥-٥٩، معيار التقرير ٢. تطبيق ٨

أساس الاستنتاج، م.ج. ٤ إستنتاج ٧٧-١٢٢

معيار التقارير ٥- الأصول المالية غير النقدية
للمدة للبيع والعمليات المتوقعة، معيار التقرير ٥.

١-٤٥، معيار التقرير ٥. الملحق من أ-ج
طلبات للتزويد، معيار التقرير ٥ الملحق ب

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٥ إستنتاج ٨٥-١
مقارنة مع بيان معايير المحاسبة الدولي ١٤٤، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ٨٥-١

تعريف البنود، معيار التقرير ٥ الملحق أ
الرأي المعارض، معيار التقرير ٥ رأي معارض
١٣-١

تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٥. ٤٤
تنفيذ، معيار التقرير ٥
تنفيذ مثال ١٣-١

النطاق، معيار التقرير ٥. ٢٠-٥، معيار التقرير ٥.
إستنتاج ٢٧-٨

للمصطلحات، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٨٣-٨٠
الأحكام الانتقالية، معيار التقرير ٥. ٤٣، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ٧٩-٧٨

معيار التقرير ٦- استكشاف وتقييم الموارد
المعدنية، معيار التقرير ٦، ٢٧-١ معيار التقرير ٦
الملحق ب

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٦٦-١
الإصاح، معيار التقرير ٦. ٢٣-٢٥

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٥٧-٥٠
الرأي المعارض، معيار التقرير ٦. رأي ٤-١

تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٦. ٢٦
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٥٨

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى

الإستثناء من المتطلبات التي تحتاج إلى إصاح
مقارن، معيار التقرير ٦. ٢٦ أ

العوامل الأساسية، معيار التقرير ٦. المقدمة ٤-١
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٨-٦

ملخص تغيرات مسودة العرض ٦، معيار التقرير ٦.
إستنتاج ٦٦

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨
للفترات من ١١-١٢، معيار التقرير ٦. ٦-٧

أساس الإستنتاج ٦. إستنتاج ٢٣-١٧
أحكام إنتقالي، معيار التقرير ٦. ٢٧

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. ٥٩-٦٥
معيار التقرير ٧- الأدوات المالية: الإصاحات،
معيار التقرير ٧. ١-٤٥، الملحق من أ-ج

التحديتات إذا تم التعديل على معيار المحاسبة الدولي
٣٩ الأدوات المالية: الإصاح والمعرض، تم تطبيق
خيار القيمة للعادلة، معيار التقرير ٧. الملحق د

لتطبيقات الإرشادية، معيار التقرير ٧. الملحق ب

معيار التقارير ٣- تجماع الأعمال، معيار التقرير
٣. ١-٨٧، معيار التقرير ٣ الملحق من أ-ج

تعريف البنود، معيار التقرير ٣ الملحق أ
الرأي المعارض، معيار التقرير رأي معارض ١-١٦

تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٣ ٧٨-٨٥، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ١٧٩-٢٠٤

التبني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ١٤-١٥، معيار التقرير ١.
إستنتاج ٣-٤٠

إرشادات للتنفيذ، معيار التقرير ١، تنفيذ ٢٢
أمثلة توضيحية، أمثلة توضيحية ٣ الأمثلة
للتوضيحية من أ-هـ، ١-٩

حدود التطبيق السابق، معيار التقرير ٣. ٤-٨٥، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٨١-١٨٤

النطاق، معيار التقرير ٣. ٢-١٣، معيار التقرير
٣. إستنتاج ١٦-٣٦

إستثناءات النطاق، معيار التقرير ٣. ٢-٣، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٦-٣٥

أحكام إنتقالية، معيار التقرير ٣. ٧٨-٨٥، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ١٧٩-٢٠٤

معيار التقارير ٤- عقود التامين، معيار التقرير
٤. ١-٤٥، معيار المحاسبة ٤ الملحق من أ-ج

خلفية عن تطوير المعايير، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ٩-٢

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١-٢٢٧

تعريف البنود، معيار التقرير ٤ الملحق أ
الرأي المعارض، معيار التقرير ٤ رأي معارض
٢٠-١

تاريخ النفاذ والأحكام الانتقالية، معيار التقرير ٤.
٤٥-٤٥

الإفصاح، معيار التقرير ٤. ٤٢-٤٤
إعادة تعيين الأصول المالية، معيار التقرير ٤. ٤٥،
معيار التقرير ٤ إستنتاج ١٢ (و)، معيار التقرير
٤. إستنتاج ١٤٥-١٤٦

تبني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥

الإستثناء من متطلبات إعادة تقييم المعلومات
المقارنة، معيار التقرير ٣٦ أ

تنفيذ، معيار التقرير ٤. تطبيق ٧١-١
لنطاق، معيار التقرير ٤. ٢-١٢

أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٠-٧٦

إستثناءات النطاق، معيار التقرير ٤. ٣-٤
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٦١-٧٦

الإعفاءات المؤقتة من المعايير الدولية لإعداد
التقارير المالية الأخرى، معيار التقرير ٤. ١٣-١٤

ملامحة للقائمة، مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٦، ١٤.١
تعريف البنود، ١١-١٢
تاريخ النفاذ، ١٢٨.١
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار للتقرير ١.٣٦
إرشادات التنفيذ، ١. تطبيق ٤-
النطاق، ١. ٢-٦

معيار المحاسبة الدولي ٧- للمخزون ١. ٢، ٢٧، ٢
الملحق
أساس الاستنتاج، ٢. إستنتاج ٢٣-١
تعريف البنود، ٧. ٦-٨
تاريخ النفاذ، ٢. ٤٠
النطاق، ٢. ٥-٢، ٢. إستنتاج ٨-٤

معيار المحاسبة الدولي ٧- بيانات التدفق النقدي،
١. ٧، ٥٣، ٧ الملاحق من أ-ب
تعريف البنود، ٧. ٦
تاريخ النفاذ، ٧. ٥٣
النطاق، ٧. ٣-١

معيار المحاسبة الدولي-٨ لمبادئ المحاسبة،
لتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ٨. ٨-١
٥٦، ٨ الملحق
أساس الاستنتاج، ٨. إستنتاج ٣٣-١
تعريف البنود، ٥. ٨
تاريخ النفاذ، ٨. ٥٤
مفهوم الأخطاء الأساسية الملقاة، ٨. إستنتاج ٤-١١
إرشادات التنفيذ، ٨. تطبيق ١. ٣-١
إزالة المعالجة البديلة المسموح بها، ٨. إستنتاج ٤-
١١
النطاق، ٨. ٢-٤

معيار المحاسبة الدولي ١٠- الأحداث بعد تاريخ
الميزانية العمومية، ١٠. ٩-١٠، ١٠ الملحق
أساس الاستنتاج، ١٠. إستنتاج ١-٤
تعريف البنود، ١٠. ٣-٧
تاريخ النفاذ، ١٠. ٢٣
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار للتقرير ١. ٣٣-٣٢
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (١) معيار التقرير ١ تطبيق ٢-٢
النطاق، ١٠. ٢

معيار المحاسبة الدولي ١١- عقود الإنشاء، ١١.
١. ٤٦، ١١ الملحق أ
تعريف البنود، ١١. ٦-٣
تاريخ النفاذ، ١١. ٤٦

أساس الاستنتاج، معيار التقرير ٧. إستنتاج ٢٠٣-٢
التعديل على معايير التقرير الأخرى، معيار للتقرير ٧
الملحق إستنتاج ١-١٤

بنود التعريف، معيار التقرير ٧ الملحق أ
تاريخ النفاذ والفعالية، معيار التقرير ٧. ٤٣-٤٤،
معيار التقرير ٧ إستنتاج ٦٦-٧٢ (ج) معيار
التقرير ٧. تنفيذ ٤١
تقدير الإنخفاض : في الأصل والقائمة، المعيار ٣٩
تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ. ٣. ٤

الإنخفاض في القيمة : مصنوفة للتخصيص، المعيار
٣٩ تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ. ٥. ٤
الإنخفاض في القيمة : الاعتراف بالاندماج إن،
المعيار ٣٩ تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ. ٨. ٤
الاعتراف بإنخفاض القيمة على أساس للمحافظة،
المعيار ٣٩ تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ. ٧. ٤
الإنخفاض في القيمة: ما إذا كان الأصل المالي
المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سالبا، ٣٩
تنفيذ أسئلة وإجابات القسم هـ. ١٠. ٤
عمليات للعمل الأجنبية، ٢١. ٢٥
ضرائب الدخل، ٣٦. إستنتاج ٨١-٩٧
أصول غير ملموسة، ١١١. ٣٨، ٢٨. ٥٤-٦٥
تقارير مالية مرحلية، ٣٤ ملحق ب-٣٥ ٣٦
الممتلكات المقارنة، ٤٠. ٧٢-٧٣، ٤٠. ٧٩ (د) (٥)
الإيجار، ١٧. ٣٠، ١٧. ٥٤

قياس المبلغ المحتفظ به، ٣٦. ١٨-٥٧
أساس الاستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٩-٣٠
القيمة العادلة ناقص لتكلفة للبيع، ٣٦. ٢٥-٢٩،
٣٦. إستنتاج ٣١-٣٩

الأصول غير الملموسة مع عمر إلتكبي محدد، ٣٦.
٢٤، ٣٦. إستنتاج ١١٩-١٣٠
سعر بيع الصافي، ٣٦. ٢٥-٢٩، ٣٦. إستنتاج
٣٩-٣١

القيمة المتعلقة ٣٦. ٣٠-٥٧، ٣٦ الملحق أ، ٣٦.
إستنتاج ٤٠-٨٠، ٣٦ مثال ٢٢-٢٨
أصول إعادة التأمين، معيار التقرير ٤. ٢٠
حساب القيمة المتعلقة، ٣٦. ٣٠-٥٧، ٣٦ الملحق
أ، ٣٦. ٤٠-٨٠

الأسس في تقييم التدفق النقدي المستقبلي، ٣٦. ٣٩-
٥٣
سعر الخصم، ٣٦. ٥٥-٥٧، ٣٦. إستنتاج ٥٢-
٥٥

التدفق النقدي المستقبلي للعمل الأجنبية، ٣٦. ٥٤
الإرشاد للتوضيحي، ٣٦. مثال ٢٣-٢٨
إعادة الهيكلة، التأثير على، ٣٦. ٤٦-٤٧، ٣٦. مثال
٤٤-٥٣

التعامل مع التكلفة المستقبلية، ٣٦. ٤٨-٤٩، ٣٦
مثال ٥٤-٦١

معيار المحاسبة الدولي ١ عرض لبيانات المالية،
١. ١٢٨-١، ١ الملحق
أساس الاستنتاج، ١. إستنتاج ١-٤٠

أمثلة توضيحية، ١١ الملحق أ

النطاق، ١١-٢

معيار المحاسبة الدولي ١٨-الإيراد، ١٨-٣٧،

١٨ الملحق، أ. ٢٠-١، التفسير-٣١

تعريف البنود، ١٨-٧-٨

تاريخ النفاذ، ١٨-٣٦

إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية ١. معيار التقرير ١. تطبيق ١٧

أمثلة توضيحية، ١٨ الملحق أ

النطاق، ١٨-٦

نوع الإيراد المستثنى من، ١٨-٦

معيار المحاسبة الدولي ١٩-منافع لموظفين، ١٩.

١٩-١، ١٩ الملحق من أ-هـ

أساس الإنتاج، ١٩. إستنتاج ٨٩-١

تعريف البنود، ١٩-٧

ال رأي المعارض لتعديلات إصدار ٢٠٠٢، ١٩

الملحق هـ

تاريخ النفاذ، ١٩. ١٥٧-١٦٠، ١٩. إستنتاج ٩٥-

١٦

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة

الأولى، معيار للتقرير ١. ٧٠، معيار للتقرير ١.

إستنتاج ٤٨-٥٢

إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية ١، معيار للتقرير ١. تطبيق ١٨-٢١

النطاق، ١٩-٦

معيار المحاسبة الدولي ٢٠- محاسبة المنح

الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية،

٢٠-١، ٢٠. التفسير-١٠

تاريخ النفاذ ١ يناير ١٩٨٤، ٢٠. ٤١.

المستثنى من النطاق، ٢٠. ٢٠

أحكام انتقالية، ٢٠. ٤٠

معيار المحاسبة الدولي ٢١- أثر التغيير في سعر

المصرف الأجنبي، ٢١. ٦٢-١، ٢١ الملحق،

التفسير-٧

أساس الإنتاج، ٢١. إستنتاج ٣٧-١

قائمة التدفق النقدي، ٢١. ٨-١٦

تاريخ النفاذ والأحكام الانتقالية، ٢١. ٥٨-٦٠

إلغاء خيار المعالجة البديلة المسموح بها في الطبعة

السابقة من المعيار ٢١، ٢١. إستنتاج ٢٤-٣٢

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة

الأولى، معيار التقرير ١ ٢١-٢٢، معيار للتقرير

١ الملحق ب أ، معيار للتقرير ١، إستنتاج ٣٥-٥٥

إرشادات حول التنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية، معيار للمحاسبة ١. تطبيق ٢١

التدخل مع المعيار ٣٩، ٣٩ تطبيق القسم هـ-٣

٤.

النطاق، ٢١. ٣-٧

مصحح بيانات أخرى، ٢١. ٦٦-٦٢

معيار المحاسبة الدولي ١٢- ضرائب الدخل، ١٢.

١٢-٩١، ١٢

الملحق من أ-ب، للتفسير-٢١، التفسير-٢٥

تعريف البنود، ١٢-٦-٩

تاريخ النفاذ، ١٢-٨٩-٩١

التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي ١، معيار

التقرير ١. تطبيق ٦-٥

عمليات حسابية وعرض إضافيين، ١٢ الملحق ب

أمثلة توضيحية على الفروق المؤقتة، ١٢ الملحق أ

الرفع على أساس الأسماء، معيار التقرير ٢ إستنتاج

١١-٣٢٩

معيار المحاسبة الدولي ١٤- تقارير القطاع، ١٤

١٤-٤٨، ١٤ للملاحق من أ-ج

تعريف البنود، ١٤-٩-٢٥

تاريخ النفاذ، ١٤-٨٤

أمثلة توضيحية، ١٤-٨٤

أمثلة توضيحية، ١٤ الملحق من أ-ج

النطاق، ١٤-٧

معيار المحاسبة الدولي ١٦- الممتلكات، والمصانع

والمعدات، ١٦-٨٣-١، ١٦ الملحق

أساس الإنتاج، ١٦. إستنتاج ٣٧-١

تعريف البنود، ١٦-٦

تاريخ النفاذ، ١٦-٨١

المستثنى من النطاق، ١٦-٨١

التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي لإعداد التقارير

للمالية ١. تطبيق ٧-١٣

النطاق، ١٦-٥-٢، ١٦. إستنتاج ٤

أحكام انتقالية، ١٦-٨٠، ١٦. إستنتاج ٣٦

انظر أيضاً تفسير لجنة معايير للتقرير ١ للتغيرات

في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات

للمعاملة

معيار المحاسبة الدولي ١٧- عقود الإيجار، ١٧.

١٧-٧٠، ١٧ الملحق، للتفسير-١٥، التفسير-٢٧

أساس الإنتاج، ١٧. ١٧. إستنتاج ٢١-٢١

تعريف البنود، ١٧-٤-٦

تاريخ النفاذ، ١٧-٦٩

إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية ١. معيار التقرير ١. تطبيق ١٤-١٦

إرشادات للتنفيذ، ١٧. تطبيق

النطاق، ١٧-٢-٣

أحكام انتقالية، ١٧-٦٧-٦٨، ١٧. إستنتاج ١٥

انظر أيضاً تفسير لجنة معايير التقرير ٤

تحديداً ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

معيار المحاسبة الدولي ٢٩- إعداد التقارير المالية
في حالة التضخم الاقتصادي، ٢٩. ٤١-١
تاريخ النفاذ، ٢٩. ٤١
إرشادات حول التنفيذ، معيار ١ للتقارير، معيار
المحاسبة ١. تطبيق ٢٦-٣١
النطاق، ٢٩. ٥-١

معيار المحاسبة الدولي ٣٠- الإفصاح في القوائم
المالية للبنوك والمنشآت المالية المشابهة، ٣٠. ١-١
٥٩
تاريخ النفاذ، ٣٠. ٥٩
النطاق، ٣٠. ٥-١

معيار المحاسبة الدولي ٣١- الحصص في
المشاريع المشتركة، ٣١. ١-٥٩، ٣١ الملحق،
التفسير- ١٣
أساس الاستنتاج، ٣١. ١-١٥٥
تعريف البنود، ٣١. ٦-٣
تاريخ النفاذ، ٣١. ٥٨
المستثنى من النطاق، ٣١. ٢-١، ٣١. ١-٣١
١٥
أمثلة توضيحية، ٢٧. تطبيق ٨
إرشادات للتنفيذ، ٢٧. تطبيق ٨-١
النطاق، ٣١. ٢-١

معيار المحاسبة الدولي ٣٢- الأدوات المالية
الإفصاح والعرض، ٣٢. ١-١٠٠، ٣٢ الملحق
٤٠-١
الإقتراح البديل المأخوذ بعين الاعتبار والملف، ٣٢.
إستنتاج ٢١ (أ) (د)
إرشادات للتنفيذ، ٣٢. تنفيذ ٤٠-١
أساس الاستنتاج، ٣٢. إستنتاج ٩٩-١
تعريف البنود، ٣٢. ١١-١٤، ٣٢. تطبيق ٣-
٢٤، ٣٢. إستنتاج ٤
الرأي المعارض، ٣٢. رأي معارض ٣-١
تاريخ النفاذ، ٣٢. ٩٦-٩٧
المستثنى من النطاق، ٣٢. ٤
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ٢٣، معيار التقرير ٣٦
أ، معيار التقرير ١. إستنتاج ٥٦-٥٨
الإستثناء من متطلبات المقارنة المصرح بها، معيار
التقرير ١. ٣٦
إرشادات لتنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية، معيار التقرير ١. تطبيق ٣٥-٣٦
أمثلة توضيحية، ٣٢. أمثلة توضيحية ١-٥٠
النطاق، ٣٢. ٤-١٠
ملخص التغيرات في مسودة العرض، ٣٢. إستنتاج
٤٩ (أ) (ي)

معيار المحاسبة الدولي ٣٣- حصة المصنف من
الأرباح، ٣٣. ١-٧٦، ٣٣ الملحق من أ-ب

معيار المحاسبة الدولي ٣٤- إدماج الأعمال
نظر معيار للتقارير ٣- إدماج الأصول

معيار المحاسبة الدولي ٣٥- تكاليف الإقتراض،
٣١-١. ٢٣
تعريف البنود، ٢٣. ٤
تاريخ النفاذ، ٢٣. ٣١
المستثنى من النطاق، ٢٣. ٣
إرشادات حول التنفيذ، معيار ١ للتقارير، معيار
المحاسبة ١ تطبيق ٢٣-٢٥
لحكام إنتقالية، ٢٣. ٣٠

معيار المحاسبة الدولي ٣٦- إصلحات الأطراف
نات العلاقة، ٣٦. ١-٢٤، ٢٤ الملحق
أساس الإستنتاج، ٣٦. ١-١٤
تعريف البنود، ٣٦. ٩
تاريخ النفاذ، ٣٦. ٢٣
النطاق، ٣٦. ٢-٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٧- المحاسبة والتقرير
عن برامج منافع التقاعد، ٣٧. ١-٢٦
تعريف البنود، ٣٧. ٨-١٢
تاريخ النفاذ، ٣٧. ٢٦
النطاق، ٣٧. ١-٧

معيار المحاسبة الدولي ٣٨- البيئات المالية
الموحدة والمنفصلة، ٣٨. ١-٤٥، ٣٨ الملحق،
التفسير- ١٢
أساس الإستنتاج، ٣٨. ٢٧. إستنتاج ٣٠-١
تعريف البنود، ٣٨. ٤-٨
الرأي المعارض، ٣٨. رأي معارض ٣-١
تاريخ النفاذ، ٣٨. ٤٣
إرشادات للتنفيذ، معيار التقرير ١، معيار التقرير
١. تطبيق ٢٦-٣١
أمثلة توضيحية، ٣٨. ٢٧. تطبيق ٨
إرشادات للتنفيذ، ٣٨. ١-٨
النطاق، ٣٨. ١-٣
محب بيانات أخرى، ٣٨. ٤٤-٤٥

معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الإستثمار في
المنشآت اللازمة، ٣٩. ١-٤٣، ٣٩ الملحق
أساس الإستنتاج، ٣٩. ١-٢٠
تعريف البنود، ٣٩. ٢-٥
تاريخ النفاذ، ٣٩. ٤١
المستثنى من النطاق، ٣٩. ١، ٣٩. ١٣-٤
أمثلة توضيحية، ٣٩. ٢٧. تطبيق ٨
إرشادات حول التنفيذ، ٣٩. ١-٨
محب بيانات أخرى، ٣٩. ٤٢-٤٣

الرأي المعارض، ٣٨. رأي معارض ٣-١
التطبيق المبكر، ٣٨، ١٢٢، ٢٨. إستنتاج ١٠١-١٠٢
١٠٢
تاريخ النفاذ، ٣٨، ١٢٩-١٢٢
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١ (ب)، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٨-٧١
٧١-٦٨
تنفيذ معيار للتقرير، معيار التقرير ١. تطبيق ٤٤-٥١
تاريخ تطوير معايير المحاسبة الدولية، ٣٨. إستنتاج ١٠٤-١١٠
١١٠-١٠٤
المنطق، ٣٨، ٧-٢
الأحكام الإنتقالية، ٣٨، ١٢٩-١٣٠، ٣٨. إستنتاج ٩٠-١٠٠
٩٠-١٠٠
معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الأكويت للمالية: الإعراف والقياس، ٢٩، ١١٠-١، ٣٩ لملاحق من أ-ب
التطبيقات الإرشادية ٣٩ الملحق ١-١١
تاريخ تطوير معايير المحاسبة الدولية، ٣٨. إستنتاج ٤-١٤
١٤-٤
أسس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ١-٢٢٢
التعريفات، ٣٢، ١٢، ٣٩، ٩، ٣٩ الملحق أ ٥-٢٦
إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١-٣٢
الرأي المعارض، ٣٩. رأي معارض ١-١٧
تاريخ النفاذ، ٣٩، ١٠٨-١٠٣
إلغاء الفروقات المحددة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
٢٢١
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥، معيار التقرير ١. ٢٧-٣٠، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٣
٢٧-٣٠، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٣
الأصول المالية المتوفرة للبيع، معيار التقرير ١. ٢٥، معيار التقرير ١. إستنتاج ٨١-٨٣
٨١-٢٥، معيار التقرير ١. إستنتاج ٨١-٨٣
إلغاء الإعراف بالأصول والإلتزامات المالية، معيار التقرير ١. ٢٧-٣٠
٣٠-٢٧
المشتقات الإنمجان نية، معيار التقرير ١. إستنتاج ١٥-٦٦، معيار التقرير ١. تطبيق ٥٥
الإعفاء من التصريح عن متطلبات المعلومات المقارنة، معيار التقرير ١. ٣٦
٣٦
الإرشادات حول تنفيذ معيار التقرير ١، معيار التقرير ١. تطبيق ٥٢-٦٠
٦٠-٥٢
التحوط المحاسبي، معيار التقرير ١. ٢٨-٣٠، معيار التقرير ١. إستنتاج ٧٥-٨٠، معيار التقرير ١. تطبيق ٦٠-٦١
٦١-٦٠
الإعتراف، معيار التقرير ١. ٥٣
٥٣
مثال توضيحي، ٣٩. أمثلة توضيحية ١-٣١
٣١-١
لتخفيض قيمة الخسائر والإستثمار في المشتات لزميلة، ٢٨، ٣١-٣٤، ٢٨. إستنتاج ٢٠
٢٠
تنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم أ-ي

للتطبيقات الإرشادية، ٣٣ الملحق أ
أسس الإستنتاج، ٣٣. إستنتاج ١٥-١٥
تعريف البنود، ٣٣. ٥-٨
تاريخ النفاذ، ٣٣. ٧٤
أمثلة توضيحية، ٣٣. تطبيق ١٢-١٢
النطاق، ٣٣. ٢٤
معيار المحاسبة الدولي ٣٤- التقارير المالية للمرحلة، ٣٤، ٤٦-١، ٢٤ الملحق أ-ج
تعريف البنود، ٣٤. ٤
تاريخ النفاذ، ٣٤. ٤٦
شرح الأحكام الإنتقالية من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١ ٤٥-٤٦، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٦
٩٦
النطاق، ٣٤. ٣-١
معيار المحاسبة الدولي ٣٦- تخفيض قيمة الأصول، ٣٦، ١٤١-١، ٣٦ الملحق من أ-ب
أسس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١- إستنتاج ٢٢٣
تعريف البنود، ٣٦. ٦٠
الرأي المعارض، ٣٦. رأي معارض ١٠-١٠
التطبيق المبكر، ٣٦. ١٤٠
أسس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٢٢٧-٢٢٨
تاريخ النفاذ، ٣٦، ١٣٨-١٤٠
المنشئ من النطاق، ٣٦، ٢-٣، ٥
تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٣٩ (ج)، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٤
٩٤
إرشادات للتنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١. تطبيق ٣٩-٤٣
٣٩-٤٣
تاريخ تطوير المعايير، ٣٦. إستنتاج ٢٣٠-٢٢٣
النطاق، ٣٦، ٢-٣، ٣٦. إستنتاج ٨-٤
ملخص التغييرات الأساسية من مسودة العرض، ٣٦. إستنتاج ٢٢٩
٢٢٩
أحكام إنتقالية، ٣٦، ١٣٨-١٤٠
١٤٠-١٣٨
أسس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٢١٠-٢٢٦
٢٢٦-٢١٠
معيار المحاسبة الدولي ٣٧- المخصصات، الأصول والإلتزامات المختلفة، ٣٧، ٩٥-١، ٣٧ لملاحق من أ-د
تعريف البنود، ٣٧. ١٠
تاريخ النفاذ، ٣٧. ٩٥
إرشادات التنفيذ لمعيار التقرير ١، معيار التقرير ١. تطبيق ٣٩-٤٣
٣٩-٤٣
النطاق، ٣٧. ٩-١
الأحكام الإنتقالية، ٣٧. ٩٣-٩٤
٩٤-٩٣
معيار المحاسبة الدولي ٣٨- الأصول غير الملموسة، ٣٨، ١٣٣-١، للتفسير ٣٢-٣٢
٣٢-٣٢
التعريف، ٣٨، ٨-١٧، ٣٨. إستنتاج ٤-٥
٤-٥

- التدخل مع المعيار ٢١، ٣٩. تطبيق القسم هـ-٣
٤.
الحصص في المشاريع المشتركة، ٣١. ١، ٣١.
٤٢-٤٥، ٣١. إستنتاج ٧
الإستثمار في المنشآت الزميلة، ٢٨-١٤-١٥
الإستثمار في المنشآت التابعة، ٢٧. ٣١-٣٢، ٢٧.
٣٩-٣٧
النطاق، ٣٩. ٧-٢، ٣٩ للملحق أ تطبيق ١-١٤
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ١٥-٢٤
تنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم أ-٢
إستثناء للنطاق، ٢. ٣٩
إنتقالي، ٣٩. ١٠٣-١٠٨
- معيار المحاسبة الدولي ٤٠- الإستثمارات العقارية،
٤٠. ١-٨٦
أساس الإستنتاج، (كما هو مراجع في ٢٠٠٣)، ٤٠.
إستنتاج ١-١٤
أساس الإستنتاج (٢٠٠٠)، ٤٠. إستنتاج ب-١-٦٤
تعريف البنود، ٤٠. ١٥-٥٠
تاريخ النفاذ ٤٠. ٨٥
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ١٨ (أ)
الإرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولية لإعداد
التقارير المالية ١، معيار التقرير ١. تطبيق ٦١-٦٢
النطاق، ٤٠. ٢-٤، ٤٠ ب-٧-٢٩
ملخص التغير في مسودة العرض إي ٦٤، ٤٠ ب-٦٧
- معيار المحاسبة الدولي ٤١- الزراعة، ٤١، ٤١-١
٥٩، ٤١ الملحق أ
خليفة عن تطوير المعايير، ٤١ ب-١٢
أساس الإستنتاج، ٤١ ب-٨٧
تعريف البنود، ٤١. ٥-٨
تاريخ النفاذ والأحكام الإنتقالية، ٤١. ٥٨-٥٩
أمثلة توضيحية، ٤١ للملحق أ
النطاق، ٤١. ١٤
أساس الإستنتاج، ٤١ ب-٨-١٢
- مقابلة
الإعتراف بالإيراد أو المصروف، الإطار ٩٥
- مقاصة
البيانات المالية للبنك، ٣٠. ١٣-١٤
الأصول المالية والإلتزامات المالية، ٣٢. ٤٢-٥٠،
٣٢. ٣٩-٣٨
عرض البيانات المالية، ١. ٣٢-٣٥
عرض ضريبة الدخل، ١٢. ٧١-٧٦
الحق القانوني للمقاصة، ٣٢. ٤٥-٤٦، ٣٢. ٨٠،
٣٢. ٣٨ تطبيق
- إتفاقية تصفية شاملة للأدوات المالية، ٣٢. ٥٠، ٣٢.
٨١، ٣٢. تطبيق ٢٨
عندما يكون غير مناسب، ٣٢. ٤٩
- مقرضون
مستخدمي البيانات المالية، الإطار ٩٠
- مكافأة الموظفين
الأسهم على أساس /نظر حقوق أسهم الموظفين؛
الدفع على أساس الأسهم
- مكونات البيانات للمالية
الإفصاح عن الأدوات مع مشتقات لإنحماجية
متوقعة، معيار التقرير ٧. ١٧، معيار التقرير ٧.
إستنتاج ٢٨-٣١
العرض، ٣٢. ٢٨-٣٢، ٣٢. تطبيق ٣٠-٣٥، ٣٢.
إستنتاج ٢٢-٣١، ٣٢. مثال ٣٤-٥٠
تكاليف العملية، ٢٣. ٣٨
- ملاءة، الإطار ١٦
- ملاحظات، الإطار ٢١، الإطار ٨٨
التعريف، ١. ١١
الإفصاح، ١. ٧٤-٧٧، ١. ١٠٣-١٢٦
التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ١٥-١٨
العرض، ١. ١٠٣-١٢٦
- ملخصات تاريخية
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٠
- ممتلكات، ومصانع ومعدات، ١٦. ١-٨٣
التغير في التقديرات المحاسبية، ١٦. ٧٦
تعويض الإنخفاض في الخسارة، ١٦. ٦٥-٦٦
نموذج للتكلفة، ١٦. ٣٠
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة
والإلتزامات المعلقة، ١٦. ١٦ (ج) ١٨
محاسبة للتغير في، تفسير لجنة معايير التقرير ١-١٠
١٠، تفسير لجنة معايير التقرير ١. مثال ١-١٨،
تفسير لجنة معايير التقرير ١. إستنتاج ١٤-٢٩
التعريف، ١٦. ٦
المبلغ القابل للإستهلاك، ١٦. ٥٠-٥٦، ١٦.
إستنتاج ٢٨-٢٩
الإستهلاك، ١٦. ٤٣-٦٢، ١٦. إستنتاج ٢٦-٣٣
طريقة الإستهلاك، ١٦. ٦٠-٦٢، ١٦. إستنتاج ٣٣
إلغاء الإعتراف، ١٦. ٦٧-٧٢، ١٦. إستنتاج ٣٤
الإفصاح، ١٦. ٧٣-٧٩
الإفصاح عن إعادة التقييم، ١٦. ٧٧

- عناصر التكلفة، ١٦-٢٢، ١٦. إستنتاج ١٣-١٦
- فروقات أسعار الصرف، ٢١. ٣١
- الإقتصاديات ذات التضمخ المرتفع؛ إصادة عرض
أ- ٢٤. ١٩-١٥
- إنخفاض القيمة، ١٦. ٦٣. ١٧-٧
- التكلفة المبذولة، ١١. ١٦
- القياس قبل الاعتراف، ١٦. ٢٩-٦٦، ١٦. إستنتاج
٢٥-٣٣
- القياس عند الاعتراف، ١٦. ١٥-٢٨، ١٦. إستنتاج
١٣-٢٤
- قياس التكلفة، ١٦. ٢٣-٢٨
- الاعتراف، ١٦. ٧-١٤، ١٦. إستنتاج ١٢-٥
- إعادة التقييم لأهداف ضريبية، ١٢. ٢٠. ١٢. ٦٤-٦٥
١٦. ٤٢، التفسير-٢١
- نموذج إعادة التقييم، ١٦. ٣١-٤٢، ١٦. إستنتاج
٢٥. ٣٩. ٦٠
- للتكلفة اللاحقة، ١٦. ١٢-١٤، ١٦. إستنتاج ١٢-٥
- لنظر أيضا الأصول
- منافع الخطط المحددة
- المحاسبة وإعداد التقارير، ٢٦. ١٧-٣١
- محاسبة الالتزامات البنائة، ١٩. ٥٢-٥٣
- المحاسبة العامة، ٩. ٤٨
- سقف الأصل، ١٩. إستنتاج ١٧٨-٧٨هـ
- الميزانية العمومية، ١٩. ٥٤-٦٠، ١٩. إستنتاج
١١-١٤
- للتخلص، ١٩. ١٠٩-١١٥، ١٩. إستنتاج ٧٩-٨٠
- التمريف، ١٩. ٧. ٢٦. ٨
- الإفصاح، ١٩. ١٢٠-١٢٥، ١٩. ٨١-٨٥، ٢٦. ٣٦-٣٤
- المستثنى من تعريف خطط التوزيع، ١٩. ٢٤-٢٨
- تردد التقييم الإكتواري، ٢٦. ٢٧
- مجموعة مشفآت، ١٩. ٣٤-٣٤أ، ٤٩. إستنتاج
١١-١٠. أ
- أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١٩، ١٩ الملحق
أ-ج
- نطاق الاعتراف بالأصل، ١٩. إستنتاج ٧٦-٧٨
- خطط صاحب العمل المتعددة، ١٩. ٢٩-٣٤ب، ٩
- إستنتاج ٧-١٠
- خطط الأصول، إستنتاج ٦٦-٧٥ هـ
- التمريف، ١٩. ٧١٩. إستنتاج ٦٨/٦٨ ل
- القيمة للعادلة، ١٩. ١٠٤-١٠٢، ٢٦. ٣٢-٣٣
- للتعويضات، ١٩. ١٠٤-١٠٤أ. ١٩. إستنتاج ١٧٥ -
٧٥هـ
- العودة إلى، ١٩. ١٠٥-١٠٧
- المعرض، ١٩. ١١٦-١١٩، ١٩. إستنتاج ٨١-
٨٥هـ
- الإختلافات المتداولة/غير المتداولة، ١٩. ١١٨
- المكونات المالية للتكلفة، ١٩. ١١٩
- المقاصة، ١١٦-١١٨
- الربح والخسارة، ١٩. ٦١-٦٢
- الإعتراف والقياس، ١٩. ٤٩-٦٢، ١٩. إستنتاج
١١-١٦
- الإقراضات الإكتوارية، ١٩. ٧٢-٩١، ١٩. إستنتاج
٣٥-٣٥-٣٧
- الأرباح والخسائر الإكتوارية، ١٩. ٩٢-٩٥، ١٩. ٣٨-٨٤هـ
- طريقة التقييم الإكتواري، ١٩. ٦٤-٦٦، ١٩. إستنتاج
١٧-٢٢
- الحد الأدنى للالتزامات، ١٩. إستنتاج ٦٣-٦٥
- توزيع المنافع على فترة الخدمات، ١٩. ٦٧-٧١، ١٩. إستنتاج
٢٣-٢٥
- سعر الخصم والإقراضات الإكتوارية، ١٩. ٧٨-٨٢
- ٨٢، ١٩. إستنتاج ٢٦-٣٤
- تكلفة الخدمة السابقة، ١٩. ٩٦-١٠١، ١٩. إستنتاج
٤٩-٦٢
- خطط الأصول، ١٩. ١٠٢-١٠٧
- القيمة الحالية لمنافع الالتزامات المحددة والتكلفة
الحالية للخدمة، ١٩. ٦٣-٩١
- الرواتب، المنافع والتكلفة الصحية، ١٩. ٨٣-٩١
- شكل للتقرير، ٢٦. ٢٨-٣١
- للتسديد، ١٩. ١٠٩-١١٥، ١٩. إستنتاج ٧٩-٨٠
- الأحكام الانتقالية عند تطبيق المعيار ١٩ للمرة
الأولى، ١٩. ١٥٣-١٥٦، ١٩. ٩٥-٩٦
- منافع الموظفين، ١٩. ١-١٦، ١٩. الملحق أ-
هـ
- علوة الدفعات، ١٩. ١٧-٢٢
- تعريض لوفات التياب، ١٩. ١١-١٦، ١٩. إستنتاج
٨٦-٨٨
- الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق
ب، ١٠
- الإلتزامات البنائة، ١٩. ١٧-٢٠، ١٩. ٢٥-٢٦، ١٩. ٥٢-٥٣
- للتعريف، ١٩. ٧
- الإفصاح عن المنافع قصيرة الأجل، ١٩. ٢٣
- تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ٢٠، معيار التقرير ١.
- إستنتاج ٤٨-٥٢، معيار التقرير، إرشادات التنفيذ
١٨-٢١
- أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١٩، ١٩ الملحق
من أ-ج
- المنافع طويلة الأجل غير المنافع بعد إنتهاء الخدمة،
١٩. ١٢٦-١٣١، ١٩. إستنتاج ٩٠
- الإفصاح، ١٩. ٣١
- الإعتراف، ١٩. ١٢٨-١٣٠
- منافع ما بعد إنتهاء الخدمة كنظر منافع للموظفين؛
منافع للتقاعد
- خطط الربح المشتركة، ١٩. ١٧-٢٢
- إفصلحت الأطراف ذات العلاقة، ١٩. ٢٤. ١٦
- الأجل القصير، ١٩. ٨-٢٢

نهاية الخدمة، ١٩، ١٣٢-١٤٣، ١٩، ٩١-٩٣

منافع ما بعد انتهاء الخدمة

إندماج الإعمال، ١٩، ١٠٨

التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع

المحددة، ١٩، ٢٤-٢٨

حقوق وواجبات الموظفين المستثناء من نطاق المعيار

٣٢، ٤٣٢ (ب)

المنافع المؤمن عليها، ١٩، ٣٩-٤٢

خطط الموظفين المتوقعة، ١٩، ٢٩-٣٥

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤، ١٦ (ب)

خطط الدولة، ١٩، ٣٦-٣٨، ١٩، إستنتاج ٧-١٠

نظر أيضاً منافع الخطط المحددة؛ إسهامات الخطط

المحددة

منافع نهاية الخدمة

الالتزامات المحتملة، ١٩، ١٤١

الإفصاح، ١٩، ١٤٤

القياس، ١٩، ١٣٩-١٤٠

الإعتراف، ١٩، ١٣٣-١٣٨

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤، ١٦ (د)

المنتج الزراعي

التعريف، ٤١، ٦٠-٥

الإفصاح، ٤١، ٤٠-٥٧، ٤١، الملحق

أساس الإستنتاج ٤١، ب، ٧٤-٨١

تجزئة الربح أو الخسارة، ٤١، إستنتاج ٧٨-٧٩

أمانة، ٤١، ٤

الأرباح والخسائر، ٤١، ٢٦-٢٩

عدم القدرة على قياس القيمة المعادلة بموثوقية، ٤١

٣٠-٣٣، ٤١، ٥٤-٥٦

المخزون، ٢، ٤٠-٢، ٢٠

الإعتراف والقياس، ٤١، ١٠-٣٣

أساس الإستنتاجات ٤١، إستنتاج ٤١-٤٦

عقود البيع، ٤١، ٤٧-٤٥

منح حكومية، ٢٠، ١-٤١

النشاطات الزراعية، الإفصاح للعقد إلى، ٤١، ٥٧

الأصول البيولوجية، ٤١، ٣٤-٣٨

أساس الإستنتاج، ٤١، إستنتاج ٦٣-٧٣

تكليف الإقرض، ٢٣، ٢١

استخدام رأس المال لفهم المحاسبة، ٢٠، ١٣-١٤

التعويض للربح أو الخسارة للحصول لصالحاً، ٢٠، ٢٢-٢٠

مشروط، ٢٠، ١٩

احتمالات الحدوث، ٢٠، ١١، ٢٠، ٣٩ (ج)

الضرائب المفروضة على الأصول، ١٢، ٤، ١٢، ٣٣

التعريفات، ٢٠، ٣

أصل قابل للإستهلاك، ٢٠، ١٧

الإفصاح، ٢٠، ٣٩

القروض القابل للإلغاء، ٢٠، ٣، ٢٠، ١٠

الدخل المقارب للمحاسبة، ٢٠، ١٢، ١٢، ١٧-١٥

الأصول غير الملموسة بطريقة، ٣٨، ٤٤

لا يوجد علاقة محددة للنشاطات التشغيلية، التفسير-

١٠

الأصول غير قابلة للإستهلاك، ٢٠، ١٨

غير مادي، ٢٠، ٧، ٢٠، ٢٣، ٢٠، ٢٤

عرض الأصول المتوقعة بالمنح، ٢٠، ٢٤-٢٨

عرض الدخل المتعلق بالمنح، ٢٠، ٢٩-٣١

الإفصاح، ٢٠، ٧-٢٢

إعادة الدفع، ٢٠، ٣٢-٣٣

منشآت السيطرة المشتركة، ٣١، ٢٤-٤٧

طريقة حقوق الملكية، ٣١، ٣٨-٤١

الظروف للإستثناءات، ٣١، ٢، ٣١، إستنتاج ١٣

أمانة، ٣١، ٢٧

الإستثناءات لتطبيق التوحيد المناسب وطريقة حقوق

الملكية، ٣١، ٢ (ج)، ٣١، ٦، ٣١، ٤٢-٤٥،

٣١، إستنتاج ١٢

المعدة كإستثمار، ٣١، ١، ٣١، ٢ (أ)، ٣١، ٤٢-

٤٥

التوحيد المناسب

الظروف للإستثناءات، ٣١، ٢، ٣١، إستنتاج ١٣

لتعريف، ٣١، ٣

البيانات المالية للمنشأة، ٣١، ٣٠-٣٧

القوائم المالية المنفصلة، ٢٧، ٣٧-٣٩، ٢٧، ٤٢،

٢٧

منشآت تابعة

قابلية تطبيق المعيار ٣٢ للإهتمام بـ، ٣٢، ٤ (أ)

قائمة التدفق النقدي، ٧، ٣٧

الالتزامات المحتملة، ٢٨، ٤٠

الضرائب المؤجلة على الإستثمارات في، ١٢، ٣٨-

٤٦، ٨١، ١٢ (ي)، ١٢، ٨٧، ١٢، ٨٧ ج

تعريف، ٢٨، ٢

تاريخ التقرير المختلف للمستثمر والمنشآت التابعة،

٢٨، ٢٤-٢٥، ٢٨، إستنتاج ١٦

الإفصاح، ٢٨، ٣٧-٤٠

العقد على السهم، ٣٣، ٤٠

إرشادات التنفيذ، ٣٣، ٤٠، ٣٣ الملحق ١١١-١٢

طريقة حقوق الملكية، ٢٨، ١٣ (ج)

الإستثناءات لتطبيق طريقة حقوق الملكية، ٢٨، ١٣

(ب)-(ج)

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة

الأولى، معيار التقرير ١، ٢٤-٢٥، معيار التقرير ١،

إستنتاج ٥٩-٦٣ ب

الشهرة، ٢٨، ٢٣

معد مؤقتاً للإستثناء من متطلبات استخدام طريقة

حقوق الملكية، ٢٨، ١٣ (أ)، ٢٨، ١٦، ٢٨، إستنتاج

١٤

الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩-٢٥، ٢٩

إعادة العرض بموجب المعيار ٢٩، تفسير لجنة التقارير ٧، ٣-٥، تفسير لجنة التقرير. مثال ١-٦، تفسير لجنة التقرير ٧. إستنتاج ٢٥-١

المعلومات التي يجب عرضها، ١٨-٧٧
الميزانية الإقتصادية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١. إستنتاج ١٦-٨٤
المنافع والتكاليف، للمعيار ١. إستنتاج ٢٦-٢٩
إنهاء الإعتراف بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، المعيار ١ إستنتاج ٢٠-٢٣

القياس، المعيار ١. إستنتاج ٢٤-٢٥

الإعتراف، المعيار ١. إستنتاج ١٧-١٩
العرض، ١. ٥١-٧٧

نتائج القطاع

التعريف، ١٤. ١٦

نشاط زراعي، ٤١. ١-٥٩،

التعريفات، ٤١. ٥

مجموعة متنوعة، ٤١. ٦

المنح الحكومية، ٤١. ٤١-٣٤، ٤١. ٥٧

الأصول غير الملموسة، ٤١. ٢ (ب)

أساس الإستنتاج، ٤١ب ٥٨-٦٠

انظر أيضاً الأصول البيولوجية

نشاطات إستثمارية

قائمة للتدفق النقدي، ٧. ١٦، ٧. ٢١

لتعريف، ٧. ٦

نشاطات تشغيلية

قائمة للتدفق النقدي، ٧. ١٣-١٥، ٧. ١٨-٢٠

لتعريف، ٧. ٦

الإفصاح، ١. إستنتاج ١٢-١٣

نشاطات مالية

قائمة للتدفق النقدي، ٧. ١٧، ٧. ٢١

لتعريف، ٧. ٦

نقد معادل، ٧. ٧-٩

لتعريف، ٧. ٦

نقد، الإطار ١٨، ٧. ٧-٩

التعريف، ٧. ٦، ٣٢. إرشادات للتنفيذ ٣

نموذج التكلفة

قائمة للتدفق النقدي، ٧. ٣٧

إنخفاض قيمة الخسائر، ٢٨. ٣١-٣٤، ٢٨. إستنتاج ٢٠

محاسبة الإستثمارات لـ بما يتفق مع معيار المحاسبة ٣٩، ٢٨. ١٤-١٥، ٢٨. ١٨-١٩

منشآت سيطرة مشتركة، المميز من، ٣١. ٩
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٨ (د)

للقوائم المالية المنفصلة، ٢٧. ٣٧-٣٩، ٢٧. ٤٢، ٢٧. إستنتاج ٢٨-٣٠، ٢٨. ٣٥-٣٦

التأثير الهام، ٢٨. ٦-١٠

التدفق النقدي الزائد من الإمتلاك و الإستبعاد لـ، ٧.

٢٩-٤٢

البيانات المالية الموحدة في الإمتلاك والاستبعاد،

٢٧. ٣٠

للعائد على السهم، ٣٣. ٤٠

تنفيذ، ٣٣ الملحق ١١-١٢

مثال توضيحي، ٣٣. مثال ١٠

محافظ به كإستثمارات، ٢٧. ٣١-٣٢، ٢٧. ٣٧-

٣٩

المحافظ به مؤقتاً ومستثنى من التوحيد، ٢٧. ١٩-

٢١، ٢٧. إستنتاج ١٤

الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩. ٣٥

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٢-١٥،

٢٤. ١٨ (ج)

البيانات المالية المنفصلة، ٢٧. ٣٧-٣٩، ٢٧. ٤٢،

٢٧. إستنتاج ٢٨-٣٠

منشآت ذات الغرض الخاص، للتفسير ١٢-

منشآت صغيرة ومتوسطة الحجم

إفصاحات البيانات المالية، إطار ٧. إستنتاج ١٠

منشآت متباعدة

للمستثنى من نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية، معيار التقرير ٣. ٣ (ج)، معيار التقرير

٣. إستنتاج ٢٩-٣٤

مواشي انظر الأصول البيولوجية

موردون

مستخدمو البيانات المالية، الإطار ٩.

موظفين

مستخدمي البيانات المالية، الإطار ٩.

ميزانية عمومية

الأصول المتداولة، ١. ٥٧-٥٩

الالتزامات المتداولة ١. ٦٠-٦٧

العناصر، الإطار ٤٨، الإطار ٥٠.

الوضع المالي، الإطار ١٩-٢٠

للتسويق، ١. ٧١

نموذج محاسبي، إطار ١٠١، إطار ١١٠

يورو
حساب العملة الأجنبية، تأثير المقدمة في، التفسير -

٧

نهاية السنة

الفرق بين التقرير المالي للسنة والسنة الضريبية في
التقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق ب١٧-١٨
هامش الحسابات
صافي الاستثمار للمبني، ٣٩. تطبيق، القسم ب.

وحدات توليد النقد

تخصيص أصول الشراكة، ٣٦. ١٠٠-١٠٣
أمثلة توضيحية، ٣٦. أ ت ٦٩-٧٩
تخصيص الشهرة، ٣٦. ٨٠-٩٩
فحص لإنخفاض القيمة ٣٦. ٨٩-٩٠، ٣٦. إستنتاج
١٣٧-١٥٩. ٣٦. أمثلة ٦٢-٦٨
تخصيص لإنخفاض قيمة الخصائر، ٣٦. ١٠٤-١٠٨
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٧٨-١٨١
إختبار انخفاض القيمة، ٣٦. إستنتاج ١٦٠-١٧٠
القيمة للمرحلة، ٣٦. ٧٥-٧٩
التعريف، ٦. ٣٦
الإفصاح عن التقدير لقياس الشهرة أو الأصول
الغير ملموسة مع إتلاحي غير محدد، ٣٦. ١٣٤-١٣٧
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
أمثلة توضيحية، ٣٦. أ ت. ٨٠-٨٩
الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة أو عكس
خسارة انخفاض القيمة، ٣٦. ١٣٠ (د) - (ز)
المطابقة، ٣٦. ٦٦-٧٣
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١١٣-١١٨
أمثلة توضيحية، ٣٦. مثال ١-٢٢
المبالغ القابلة للإسترداد، ٣٦. ١٨-٥٧، ٣٦. ٧٤

وحدة الثقة

المستثنى من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١، ٣١.
١ (ب)، ٣١. إستنتاج ٤-١٥
عرض قائمة الدخل والميزانية العمومية، ٣٢.
إستنتاج ٧-٨، ٣٢. مثال ٣٢-٣٣

وضع مالي، الإطار . ١٥-١٦، الإطار ١٩. الإطار
٢٨، الإطار ٤٧، الإطار ٤٩-٥٢
العرض العادل، ١٣. ١
القياس، الإطار ٤٩-٥٩
انظر أيضاً التغيير في الوضع المالي

وقت مناسب، الإطار ٤٣.

وكالة

الإعتراف بليزاد العملات ١٨. ٨، ٨ الملحق ١٣

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٦

هذه المعايير هي النسخة الرسمية الوحيدة الكاملة والمطبوعة للإصدارات الموثوقة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يشمل هذا الجزء المجلد جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات الدائمة والوثائق المدعمة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية - إرشادات تطبيقه وأمثلة إيضاحية وإرشادات تنفيذه وأسس للإستنتاجات والآراء المعارضة - الموافق عليها في ١ يناير ٢٠٠٦.

اطلع دوماً على المستجدات

زر موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة على www.iasb.org للإطلاع على المنتجات والخدمات الأخرى. بما في ذلك الاشتراكات الإلكترونية والمواد التعليمية وترجمات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

● **الاشتراك الإلكتروني في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** يتيح الوصول إلى كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية صدر منذ عام ٢٠٠٤ وما بعد ذلك وكل مسودة عرض ومسودة تفسير جديدة نشرت في عام ٢٠٠٦ - وهذا الاشتراك من ومن الممكن البحث فيه بشكل كامل وسهل الإستعمال.

تابع أحدث المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإلكترونية.

● **إن تعليم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Education** والمواد التعليمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة المتوفرة الآن. وكذلك الأسئلة والإجابات وبيئات تعلم إلكترونية بناء على الموضوع. زد معرفتك بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

● **الترجمات.** أحصل على الكتب الرسمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والاشتراكات باللغات الأوروبية الرئيسية - الفرنسية والألمانية والإيطالية والإسبانية ولغات أخرى. أحصل على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باللغة التي تحتاجها.

www.iasb.org

About Us | News | Meetings | Current Issues | Standards | Resources | Committees

اطلع دوماً على المستجدات - احصل على آخر الأخبار والمعلومات والتحديثات والمنتجات والخدمات من الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية:
www.iasb.org

IASCF Shop
Education
Translations
Conferences
XBRL
Subscription Services

Bibliotheca Alexandrina



0615115

رقم الإيداع لدى
الوطنية: ٨٧٦

رقم الإجازة المتسلسل لدى
دائرة المطبوعات والنشر:
٢٠٠٦/١٠/٣٥٥٤

International Accounting Standards Board
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
+44 (0) 20 7246 6411 فاكس: +44 (0) 20 7246 6410
البريد الإلكتروني: iasb@iasb.org الموقع الإلكتروني: www.iasb.org

IASCF Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
+44 (0) 20 7332 2749 فاكس: +44 (0) 20 7332 2730
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org الموقع الإلكتروني: www.iasb.org



International
Accounting Standards
Board®